

Einar Harboe

# Eiendomsskatteloven

## Lovkommentar

 Denne utgivelsen finnes også på [www.juridika.no](http://www.juridika.no)



# **Eiendomsskatteloven**



Einar Harboe

# **Eiendomsskatteloven**

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

## Lovkommentar

3. utgave

*Universitetsforlaget*

© Universitetsforlaget 2022

1. utgave 1984

2. utgave 2004

ISBN 978-82-15-02802-6

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med rettighetshaverne er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Utnyttelse i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning og kan straffes med bøter eller fengsel.

Henvendelser om denne utgivelsen kan rettes til:

Universitetsforlaget AS

Postboks 508 Sentrum

0105 Oslo

[www.universitetsforlaget.no](http://www.universitetsforlaget.no)

Omslagsdesign: ANTI / Erik Johan Worsøe Eriksen

Omslag: Universitetsforlaget

Sats: ottaBOK

Trykk: 07 Media – 07.no

Innbinding: Bokbinderiet Johnsen AS

Boken er satt med: Times LT Std 10,5/12,5

Papir: 90 g Arctic Matt



# Forord til 3. utgave

I tiden etter utgivelsen av de foregående utgaver av boken (1. utgave 1984 og 2. utgave 2004) er betydningen av eiendomsskatt økt. Eiendommers omsetningsverdi, og dermed grunnlaget for skatt, har økt kraftig, godt hjulpet av lave renter.

Regelverket fremstår som lite oversiktlig. Etter 2004 har en rekke lovendringer funnet sted, og i tillegg kommer adskillig praksis i form av dommer og uttalelser.

Kildene er gjengitt i stort omfang i boken. Fremstillingen av dommer er i hovedsak begrenset til høyesteretts- og lagmannsrettsdommer. Gjengivelsen av spesielt omfangsrrike dommer og forarbeider er en utfordring for leserne, men avslutningsvis i fremstillingen er inntatt omfattende registre.

Sivilombudet bidrar i vesentlig grad til rettssikkerheten for skattytere. Finansdepartementets fortolkningsuttalelser er også viktige, men de er dessverre ikke gjenstand for systematisk publisering.

Kommuner kan støtte seg til ekspertisen i KS (Kommunenes Sentralforbund) – for kommuner som ønsker å innføre eiendomsskatt er ekstern bistand i praksis nødvendig.

Advokatfirmaet Harboe & Co AS, der jeg har mitt daglige virke, er inspirasjonskilden til boken. Jeg takker for alle innspill, men ansvaret for fremstillingen er alene mitt.

Oslo, juli 2022

*Einar Harboe*





# Innhold

<b>Forord til 3. utgave</b> .....	5
<b>Kapittel 1 Kva lova gjeld</b> .....	11
§ 1 <sup>1)</sup> .....	11
§ 2 <sup>1)</sup> .....	13
Kan kommunen inngå avtaler om eiendomsskatt? .....	13
§ 3 <sup>1)2)</sup> .....	16
Kommunens valgmuligheter – hvilke eiendommer kan pålegges eiendomsskatt? .....	18
Geografiske avgrensninger .....	18
Avgrensning til bestemte typer eiendom .....	19
Skatten skal være «alminnelig» .....	19
Saker avgjort av Høyesterett .....	44
Lagmannsrettsavgjørelser .....	44
Førsteinstansavgjørelser .....	44
Til 1) Områder som er helt bymessig bebygget .....	44
Til 2) Områder som dels er bymessig bebygget, dels ikke er det ..	46
Til 3) Områder som ikke er utbygget, men hvor full utbygging er i gang .....	63
Til 4) Områder som ikke er utbygget, men hvor delvis utbygging er i gang .....	63
<b>Kapittel 2 Skattepliktige eigedomar</b> .....	79
§ 4 <sup>1)</sup> .....	79
§ 5 <sup>1)12)</sup> .....	120
Sondringen statlig eie og eie gjennom rettssubjekt som staten eier helt eller delvis .....	122
Oversikt over trykt praksis .....	128
Jernbaner .....	128
Gårdsbruk .....	141
Skogbruk .....	143
§ 6 .....	168
§ 7 <sup>1)10)</sup> .....	168
Trykt praksis .....	172
Annen praksis (uttalelser fra Finansdepartementet) .....	173
Trykt praksis .....	177

<b>Kapittel 3 Skattegrunnlaget</b> .....	185
§ 8 .....	186
§ 8 A <sup>1)</sup> <b>Allmenne føresegner</b> .....	186
§ 8 A-1 <sup>1)</sup> <b>Verkeområdet</b> .....	187
§ 8 A-2 <b>Verdet<sup>1)</sup></b> .....	188
En del viktige temaer ved verdsettelsen .....	189
Eiendommer verdsettes hver for seg .....	190
Rt-1912-501 (LKAB 1), Narvik kommune .....	191
Rt-1919-73, Bjølsen Valsemølle, Aker kommune .....	194
Rt-1938-723, AS Vamma Fossekompani, Askim kommune .....	195
Rt-1987-1166/UTV-1989-106, Kongsberg Våpenfabrikk AS (KV), Odda kommune .....	196
HR-1991-22-A/Rt-1991-98/UTV-1991-230, Siso Kraftverk og Saltan Verk, Elkem .....	196
LF-2006-97511/UTV-2007-555, Væretrøa Grendalag, Trondheim kommune .....	202
SO-2012/783 .....	209
SO-2015/1477 .....	214
SO-2019/1307 .....	214
Omsetningsverdien er i utgangspunktet avgjørende .....	223
Rt-1910-41, Karl Johans gate 5, Kristiania kommune .....	224
Er omsetningsverdien avhengig av valget av verdsettelsesmetode? .....	225
Verdien skal være objektivisert .....	225
Fra praksis .....	232
Rt-1987-129/UTV-1987-314, AS Tyssefaldene, Odda kommune .....	232
HR-1994-27-B/Rt-1994-333/UTV-1994-419, Trondheim Energiverk, Tydal kommune .....	234
HR-1999-7-B/Rt-1999-192/UTV-1999-487, Statnett SF .....	237
HR-2017-1258-A/UTV-2017-1447, Hjelmeland kommune, Evje og Hornnes kommune, Hol kommune, Statnett .....	244
LA-1992-386, Statkraft, Vinje kommune .....	253
Betydningen av faktisk omsetning .....	258
Rt-2011-51/HR-2011-157-A/UTV-2011-145, Tschudi Kirkenes, Sør-Varanger kommune .....	259
Substansverdi .....	265
Referanse .....	267
Teknisk verdi .....	288
Avkastningsverdi .....	292
Rt-1987-1290, Norzink AS, Odda Smelteverk AS og DNN Aluminium AS, Odda kommune .....	293
Referanse .....	294
Rt-1960-711, Bergenshalvøens kommunale kraftselskap (BKK), Voss kommune, Bruvik kommune .....	294

LH-2018-5531/UTV-2018-1377, Taste of North AS, Tysfjord kommune .....	297
Bruken av sjablonger .....	304
FIN 9. november 1995 .....	306
Ytterligere praksis .....	307
LA-2014-203444/UTV-2015-1925, O.G. Ottersland Eiendom AS, Bamble kommune .....	307
Kravet til lik behandling .....	317
Ytterligere referanser .....	318
SO-2009/717 .....	318
SO-2018/1845 .....	325
Betydningen av at eiendomsskattetakster som hovedregel skal legges til grunn ved skatteutskrivning over en 10-årsperiode – lovens	
§ 8 A-3 annet ledd .....	325
Forholdet mellom formuesskatteverdier og eiendomsskatteverdier. ....	325
Betydningen av eldre praksis knyttet til eiendomsbeskatning av kraftanlegg .....	326
Kravet til begrunnelse av vedtak, herunder takster .....	326
§ 8 A-3 Verdsetjing <sup>1)</sup> .....	328
§ 8 A-4 Kontorjustering <sup>1)</sup> .....	332
§ 8 B Kraftanlegg .....	335
§ 8 B-1 <sup>1)</sup> Skattegrunnlag for kraftanlegg <sup>2)</sup> .....	335
§ 8 B-2 Kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg sett i drift pr. 1. januar 2000 <sup>1)</sup> .....	343
§ 8 B-3 Kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg sett i drift etter 1. januar 2000 <sup>1)</sup> .....	355
§ 8 B-4 Kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt som verdsetjingsreglar ved utskrivning av eiendomsskatt <sup>1)</sup> .....	356
§ 8 B-5 Gjennomføringsreglar <sup>1)</sup> .....	356
§ 8 C Alternativ verdsetjing av bustader .....	357
§ 8 C-1 Verdsetjing av bustader ved bruk av formuesgrunnlag <sup>1)</sup> .....	357
§ 9 <sup>1)</sup> .....	367
<b>Kapittel 4 Skattesatser</b> .....	369
§ 10 <sup>1)</sup> .....	369
§ 11 <sup>1) 5)</sup> .....	370
§ 12 <sup>1) 9)</sup> .....	374
§ 13 <sup>1) 12)</sup> .....	376
<b>Kapittel 5 Utskriving av skatten</b> .....	382
§ 14 <sup>1)</sup> .....	382
§ 15 <sup>1)</sup> .....	385
§ 16 <sup>1)</sup> .....	387
§ 17 <sup>1) 2)</sup> .....	387
§ 18 <sup>1)</sup> .....	393

<b>Kapittel 6 Administrativ og rettsleg prøving</b> .....	395
§ 19 <sup>1)</sup> .....	395
§ 20 <sup>1)</sup> .....	415
§ 21 <sup>1)</sup> .....	417
§ 22 .....	417
§ 23 <sup>1) 2)</sup> .....	418
<b>Kapittel 7 Oppgjerd og innkrevjing</b> .....	431
§ 24 <sup>1)</sup> .....	431
§ 25 <sup>1)</sup> .....	431
§ 26 <sup>1)</sup> .....	433
§ 27 <sup>1)</sup> .....	434
<b>Kapittel 8 Ymse føresegner</b> .....	440
§ 28 <sup>1)</sup> .....	440
§ 29 <sup>1)</sup> .....	442
§ 30 <sup>1)</sup> .....	448
§ 31 <sup>1)</sup> .....	449
§ 32 <sup>1)</sup> .....	451
§ 33 <sup>1)</sup> .....	451
<b>Oversikt over forskrifter mv. gitt med hjemmel i eiendomsskatteloven</b> ....	453
<b>Utkast til skattetakstvedtekter (bskl. § 9)</b> .....	454
<b>Forkortelser</b> .....	462
<b>Domsregister</b> .....	463
<b>Stikkordregister</b> .....	472

## Kapittel 1

# Kva lova gjeld

Kapitlet inneholder viktige bestemmelser:

- Det er kommunestyret som avgjør om eiendomsskatt skal skrives ut.
- I så fall må reglene i eiendomsskatteloven følges.
- Eiendomsskatten kan bare pålegges nærmere angitte faste eiendommer.
- Skatteplikten må være generell idet skatteplikt på bestemte typer eiendommer eller i bestemte områder skal gjelde alle eiendommene som faller innenfor rammen av skatteplikten, med forbehold om unntak som er hjemlet i loven.

### § 1<sup>1)</sup>

**Eiendomsskatt til kommunane vert utskreven etter reglane i denne lova.<sup>2)</sup>**

Med skatteår er i lova meint det almanakkåret (budsjettåret) som eiendomsskatten vert utskreven for.<sup>3)</sup>

Med eiendomsskattekontoret er meint det kontoret som har med å skriva ut skatten.<sup>4)</sup>

**Note 1** Paragrafen er ikke endret.

**Note 2** Eiendomsskatt er en kommunal skatt. Hvorvidt eiendomsskatt skal skrives ut, er opp til hver enkelt kommune. Skatten tilfaller kommunen der den faste eiendommen ligger. Eiendomsskatt kan ikke skrives ut til fordel for staten eller fylkeskommunen.

Et vedtak om pålegg av eiendomsskatt må ligge innenfor de rammer som er stilt opp i loven. Se særlig § 3. Loven inneholder også begrensninger med hensyn til hvilke eiendommer som kan pålegges eiendomsskatt, se § 5 som statuerer obligatoriske fritak. I tillegg kan ytterligere eiendommer fritas for eiendomsskatt når de ligger i områder der faste eiendommer generelt pålegges eiendomsskatt, se § 7. Eiendommer som ikke faller innenfor oppregningen i § 7, kan ikke fritas for eiendomsskatt av kommunestyret.

I loven er også gitt anvisning på at skattesatsene må ligge innenfor visse nærmere angitte grenser, se kapittel 4.

Lovens begrensninger kan ikke lovlig omgås f.eks. ved at eierne av visse eiendommer får skatten tilbakebetalt eller frafalt i større utstrekning enn loven åpner for. Tilskudds-

ordninger som utelukkende tar sikte på en annen fordeling av skattebyrden enn den som følger av loven, kan neppe aksepteres. Hvis f.eks. et utvalg eiendomsskattepliktige boliger får nedsatt vann- og renovasjonsavgifter med det beløp som eiendomsskatten utgjør for hver enkelt eiendom, slik at realiteten blir at bare andre eiendomsskattepliktige eiendommer betaler eiendomsskatt, kan utskrivningen av eiendomsskatt være ugyldig.

Ved Høyesteretts dom **HR-2019-1198-A/UTV-2019-645** ble avgjort at Oslo kommunes utskrivning av eiendomsskatt på boliger ikke var ugyldig til tross for et fribeløp på kr 4 millioner for hver boligenhet, noe som medførte at et betydelig antall boliger ikke ble beskattet. Se nærmere § 11 annet ledd.

**Note 3** Se § 10. Kommunestyrets eiendomsskattevedtak for et kalenderår treffes i løpet av det foregående året som et ledd i budsjettbehandlingen. Dette gjelder det generelle vedtaket om at eiendomsskatt skal skrives ut på eiendommer i nærmere angitte områder og/eller på eiendommer av en bestemt art. Det antas imidlertid at fritak av bestemte eiendommer i medhold av lovens § 7 kan skje senere, slik **FIN** (Finansdepartementet) i en uttalelse av 3. mars 1983, se **UTV-1983-337**. (For eiendommer som er generelt fritatt for eiendomsskatt etter lovens § 5 er det ikke nødvendig med særskilt vedtak om fritak.) Løsningen er forutsatt å være den samme etter § 28, som åpner for rimelighetsbaserte fritak, se nærmere kommentarene til denne bestemmelsen.

**Note 4** Eiendomsskattekontoret forestår utskrivning av eiendomsskatten etter bestemmelsene i lovens kapittel 5. Eiendomsskattekontoret omhandles på en rekke steder i loven:

- § 14, eiendomsskattekontoret forestår skatteutskrivningen,
- § 15, eiendomsskattekontoret fører eiendomsskatteliste,
- § 18, eiendomsskattekontoret mottar relevante opplysninger fra skattekontoret,
- § 19, eiendomsskattekontoret er adressat for klager,
- § 29, eiendomsskattekontoret avgjør saker om dekning av sakskostnader i første instans,
- § 31, eiendomsskattekontoret kan pålegge eieren (skattyteren) å gi opplysninger samt bistå ved befaring og kan pålegge en forsinkelsesavgift ved manglende oppfølging fra eieren.

Det er opp til den enkelte kommune å organisere administreringen av eiendomsskatten. Som eiendomsskattekontor kan opprettes et særskilt kontor, eller f.eks. kommunekassereren kan opptre som (leder av) eiendomsskattekontoret. Den sistnevnte løsningen er den vanligste, selv om man ender opp med samme instans som ansvarlig både for utligning og innkreving.

**FIN har i brev av 6. februar 2013** uttalt at kommuner kan gå sammen om administrasjon av de respektive kommuners eiendomsskatt med et felles eiendomsskattekontor. Formelt sett vil likevel hver av kommunene ha ansvaret for utskrivningen av eiendomsskatt på eiendommer i vedkommende kommune.

Skattekontoret er et statlig kontor. Det kan derfor ikke pålegges oppgaven som eiendomsskattekontor, men etter lovens § 18 kan eiendomsskattekontoret rekvirere relevante opplysninger fra skattekontoret. Dette har stor praktisk betydning, spesielt når kommune-

styret beslutter å basere eiendomsskatteutskrivningen på verdier fastsatt av skattekontoret, se nærmere § 8 A flg. Men også ved taksering i regi av kommunen kan opplysninger fra skattekontoret ha stor verdi. Om omfanget av skattekontorets opplysningsplikt overfor kommunen, se kommentarene til § 18.

## § 2<sup>1)</sup>

**Kommunestyret avgjer om det skal skrivast ut eigedomsskatt i kommunen.<sup>2)</sup>**

**Note 1** Paragrafen er ikke endret.

**Note 2** Bare kommunestyret kan pålegge eiendomsskatt.

Kommunestyret, jf. LOV-2018-06-22-83, avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Kommunestyrets beslutning om dette – enten den går ut på at eiendomsskatt skal pålegges eller at den ikke skal pålegges – kan ikke i seg selv overprøves av andre administrative organer. At kommunen rettslig sett står fritt på dette punkt, er imidlertid til liten trøst dersom den kommunale økonomien tvinger gjennom utskrivning av eiendomsskatt.

Et vedtak om utskrivning må holde seg innenfor de rammer som følger av loven. I motsatt fall kan vedtaket kjennes ugyldig, helt eller delvis.

Loven forutsetter ikke at eiendomsskatten skal øremerkes for bestemte formål. Selv om det er naturlig at kommunestyret ser skattenivået i sammenheng med nivået på kommunale avgifter, vil det samlede nivået på kommunale eiendomsavgifter og eiendomsskatt vanskelig begrense utskrivning av eiendomsskatt innenfor lovens skattesatser.

Tidligere var eiendomsskatten tvungen i byene, frivillig i herredskommunene. Denne ordningen ble foreslått opprettholdt av departementet da eiendomsskattelovgivningen ble revidert, men Stortinget var uenig i dette og valgte å gi felles regler for de to grupper av kommuner, der enhver kommune i utgangspunktet står fritt mht. utskrivning av eiendomsskatt.

## **Kan kommunen inngå avtaler om eiendomsskatt?**

Et stadig aktuelt spørsmål er hvorvidt en kommune ved avtale kan forplikte seg overfor en eller flere grunneiere til ikke å pålegge eiendomsskatt når dette ikke kan skje innenfor rammene av § 3. Svaret er neppe tilfredsstillende avklart. Det er naturligvis intet til hinder for at et kommunestyre som har den nødvendige økonomiske handlefrihet bestemmer seg for *ikke* å skrive ut eiendomsskatt på noen eiendom i kommunen. Det mer kompliserte spørsmålet er om kommunestyret eller andre på kommunens vegne kan forplikte kommunen til ikke å skrive ut eiendomsskatt i fremtiden på individuelle eiendommer.

En generell «forpliktelse» der for eksempel kommunestyret treffer et vedtak om at det ikke vil skrive ut eiendomsskatt, må ses som en politisk programerklæring, ikke som en juridisk forpliktelse. Hvorvidt kommunen kan forplikte seg overfor eierne av bestemte eiendommer, er derimot mer usikkert. Situasjonen er for eksempel at kommunen ønsker at en bestemt bedrift lokaliseres i kommunen og derfor tilbyr en rekke ytelser, herunder at bedriftens faste eiendom ikke skal pålegges eiendomsskatt.

Etter mitt skjønn må utgangspunktet være at et kommunestyre under enhver omstendighet bare har adgang til å treffe vedtak om utskrivning av eiendomsskatt, eventuelt vedtak om at eiendomsskatt ikke skal utskrives, i dets funksjonstid, altså frem til og med neste valgår. I tillegg kommer at vedtak treffes i forbindelse med budsjettbehandlingen som gjelder det påfølgende kalenderår. Før kommunestyret kommer frem til denne budsjettbehandlingen, er det tvilsomt om det kan treffe vedtak der det binder opp egen handlefrihet, med unntak for tilfelle der loven gir klar hjemmel for det. Slik hjemmel er gitt i lovens § 7, se bokstav c som åpner for fritak i inntil 20 år for nye boliger. Men selv i disse tilfellene er det tvilsomt om et kommunestyre kan binde kommunen ved senere års budsjettbehandlinger.

Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 1-3 er til hinder for at forpliktelser til å gjennomføre beskatning på en bestemt måte pådras av en kommune. Etter at de kommunale ligningsnemndene ble avviklet og skatteetaten ble rent statlig, har kommunen uansett en beskjeden rolle ved gjennomføringen av formues- og inntektsbeskatningen. Selv om denne bestemmelsen ikke er direkte anvendelig på eiendomsskatt, gir den en viss støtte for at eiendomsskattelovens regler om fritak mv. er uttømmende og at en kommune må holde seg innenfor de alternativer eiendomsskatteloven åpner for. Det synes umiddelbart vanskelig å godta at et kommunestyre f.eks. gjennom avtale med en grunneier om at denne ikke for fremtiden skal pålegges eiendomsskatt, skal kunne frata senere valgte kommunestyrer den adgang som disse har etter loven til å vedta at eiendomsskatt skal utskrives. Når et kommunestyre bare kan fastsette skattesatsene for det enkelte år, synes det inkonsekvent om det gjennom bruk av avtaleformen skal kunne sikre en spesiell skattyter skattesats 0 eller en lavere skattebelastning enn det som følger av lovens regler for nær sagt en ubegrenset tid fremover. Løsningen kan likevel avhenge av de konkrete forhold. Av dommer som belyser spørsmålet, kan nevnes Rt-1956-1180, der Høyesteretts flertall kom til at et kommunalt tilsagn om fem års fritak for kommuneskatt måtte være bindende for kommunen, se nærmere om dommen og den foreliggende problemstilling Bernt, *Avtaler med stat og kommune*, s. 298 flg. Se også **Rt-1993-1187/HR-1993-103-B/UTV-1993-1356** der Høyesterett konkluderte med at eiendomsskatt ikke kunne skrives ut på et fordelingsnett tilhørende et interkommunalt kraftselskap. Det fulgte av selskapets vedtekter at aksjeeierne var avskåret fra å gjennomføre slik beskatning, og ved vedtakelsen av landsskatteloven § 136 (LOV-1918-08-18-8), som forbyr avtaler om begrensning av skatteplikt, ble det tatt uttrykkelig forbehold om at allerede eksisterende avtaler om begrensning av skatteplikt skulle videreføres etter deres innhold. I dommen drøftes ikke konsekvensene for beskatning av andre næringseiendommer. Et krav om likebehandling kan tilsi at heller ikke andre næringseiendommer kan pålegges skatt dersom kommunen ikke skriver ut eiendomsskatt på en eller flere av næringseiendommene i kommunen, uten at dette er hjemlet i loven.

For en bedrift som lokkes til en kommune gjennom et løfte om at eiendomsskatt ikke skal utskrives på dens anlegg, er mitt standpunkt lite betryggende. Men på den annen side er det en lovgiveroppgave å ta stilling til rammene for eiendomsskatt, derigjennom å regulere tilfellene av formell eller reell forskjellsbehandling. Om en kommune ønsker å tilby skattefrihet ut over hva loven hjemler, er situasjonen regelmessig at den konkurrerer med andre kommuner om etablering av arbeidsplasser. Også i forhold til etablerte bedrifter er skattemessige fordeler for nykommere problematiske. At eiendomsskatten



skal stå i en annen stilling enn formues- og inntektsskatt for så vidt gjelder kommunens handlefrihet, er ikke åpenbart rimelig eller ønskelig. Stavang (Mattis Stavang, Eiendomsskatt, Oslo 1994, heretter sitert som Stavang) s. 71 mener kommunestyret ikke kan forplikte seg til ikke å skrive ut eiendomsskatt og påpeker at dette tidligere (før 1975) fulgte av skatteloven § 136. Det var ikke intensjonen å endre rettstilstanden på dette punktet gjennom vedtakelsen av eiendomsskatteloven.

Finansdepartementets vurdering av det ovenfor nevnte spørsmål fremgår av et brev inntatt i **UTV-2000-1461**. Departementet konkluderer her etter en grundig drøftelse med at kommunen ikke kan fritta en industribedrift under prosjektering for eiendomsskatt.

I en sak vedrørende fritak etter § 7 c (fritak for husbankfinansierte boliger) uttalte departementet riktignok at «... vedtak om heilt eller delvis fritaking av eiendomsskatt med heimel i § 7 bokstav c berre kan gjelde i opptil 20 år frå den tid bygningen vart ferdig». Selv om denne formuleringen gir støtte for at et vedtak skulle gjelde både det aktuelle skatteår og de påfølgende inntil 19 år, kan den neppe tas til støtte for et generelt standpunkt fra departementets side og må forstås på bakgrunn av de spesielle regler for boligfinansiering, der eiendomsskatteloven selv gir hjemmel for fritak med varighet på inntil 20 år. Poenget var snarere at fritak for boliger ikke kunne strekkes lenger enn de 20 årene. I en annen uttalelse fra Finansdepartementet gis det uttrykk for at et kommunestyre ved et vedtak om fritak for boligeiendommer kan ta forbehold om at fritaket oppheves dersom endringer i Husbankens krav senere gjør det mulig. Denne uttalelsen forutsetter at et vedtak også kan gjelde senere skatteår, men det prinsipielle spørsmålet om kommunestyrets kompetanse ble imidlertid ikke berørt.

Da Husbanken endret sitt krav om 20 års fritak for eiendomsskatt ved boliglån med reduksjon til 10 år, ble det lagt til grunn at en kommune som hadde truffet vedtak om 20 års skattefrihet kunne redusere denne perioden til 10 år, jf. **Rt-1992-99**. Selv om avgjørelsen var basert på en konkret fortolkning av de aktuelle kommunestyrevedtak, synes løsningen å kunne forsvares på mer generell basis.

Kommunestyret kan bare pålegge eiendomsskatt på eiendommer innen kommunen. Undertiden oppstår spørsmålet om de respektive kommuners beskatningsrett når en eiendom eller et anlegg strekker seg over flere kommuner. Anlegg i en av kommunene vil her kunne ha verdi nettopp fordi det er integrert i et anlegg som er lokalisert i flere kommuner. Det mest praktiske eksemplet er vannkraftverk, der selve kraftstasjonen ville ha liten verdi om den ikke kunne utnytte vann fra andre kommuner. For vannkraftverk reguleres fordelingen av § 8 B, se særlig § 8 B-2. Det er uten betydning hvor anleggets vesentligste deler er plassert. De berørte kommuner har ikke adgang til å avtale seg imellom at eiendomsskatt av hele anlegget for hvert år skal svares til én kommune, slik at kommunene veksler med å ta inn eiendomsskatt av hele anlegget.

Ved beskatning av anlegg for fiskeoppdrett, se lovens § 4 annet ledd, er en forutsetning at anlegg i sjøen ligger på «riktig» side av kommunegrensen ettersom anlegget må ligge «i kommunen». Kommunen strekker seg lenger ut i sjøen enn den private eiendomsrett, se **Rt-2002-1411/UTV-2004-1** og lovens § 3 annet ledd.

Skattemyndighetene som forestår forvaltningen av formues- og inntektsskatten er ikke tillagt kontrolloppgaver vedrørende eiendomsskatt. Det er imidlertid en viktig kontakflate mellom eiendomsskattekontoret og skattekontoret idet sistnevnte etter eiendomsskatteloven § 18 skal gi førstnevnte opplysninger som kontoret er i besittelse av og

som er nødvendige ved utskrivningen av eiendomsskatt. Se i denne sammenheng lovens kapittel 3, Skattegrunnlaget, som åpner for at formuesskatteverdsettelse av kraftanlegg skal legges til grunn ved utskrivningen av eiendomsskatt og at kommunestyret kan velge å legge formuesskatteansettelsene til grunn ved eiendomsskatt på boliger.

Lovligheten av utskrivning av eiendomsskatt kan prøves av de alminnelige domstoler, se nærmere kommentarene til § 23.

### § 3<sup>1) 2)</sup>

**Kommunestyret kan skrive ut eignedomsskatt på anten**

- a. faste eignedomar<sup>3)</sup> i heile kommunen,<sup>4)</sup> eller
- b. faste eignedomar i klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis eller der slik utbygging er i gang,<sup>5)</sup> eller
- c. berre på kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum,<sup>6)</sup> eller
- d. berre på næringseigedom<sup>7)</sup>, kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum,<sup>8)</sup> eller
- e. eignedom både under bokstav b og c, eller
- f. eignedom både under bokstav b og d, eller
- g. faste eignedomar i heile kommunen, unnateke næringseigedom, kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum

**Til kommunen vert rekna sjøområde ut til grunnlinjene.<sup>9)</sup>**

#### **Note 1** Endret ved

- LOV-1996-06-28-47. Opprinnelig kunne eiendomsskatt på verk og bruk utenfor tettsteder ikke skrives ut uten at eiendomsskatt samtidig ble pålagt tettstedene i kommunen. Ved lovendringen ble dette kravet opphevet. (Særregelen for verk og bruk ble opphevet ved LOV-2017-12-19-118 (i kraft fra og med 2019).
- LOV-2006-06-16-25 (i kraft fra og med skatteåret 2007), se dens III. Paragrafen ble omformulert – den innholdsmessige endringen besto i at eiendomsskatt nå kunne skrives ut i hele kommunen, uavhengig av omfanget av tettsteder.
- LOV-2009-12-11-117 (i kraft fra og med skatteåret 2010), se dens III. Ved denne lovendringen ble annet ledd lagt til, som gir hjemmel for eiendomsskatt på anlegg for fiskeoppdrett og rørledninger, med grunnlinjene som ytterste grense.
- LOV-2010-12-10-61 (i kraft fra og med skatteåret 2011). Ved denne lovendringen ble paragrafen vesentlig endret, idet den i hovedsak fikk sin nåværende utforming (bortsett fra referansene til kraftverk mv., se nedenfor om LOV-2017-12-19-118). Begrepet næringsseiendom ble introdusert.
- LOV-2011-12-09-47 (i kraft fra og med skatteåret 2012). Paragrafens første ledd bokstav g ble da lagt til.
- LOV-2017-12-19-118 (i kraft fra og med 2019). Referanser til verk og bruk ble tatt ut. Inn kom referanser til kraftverk mv.

- LOV-2019-12-20-88 i kraft umiddelbart. Referansen til kraftanlegg erstattet referansen til kraftverk.

Overgangsregel til eiendomsskatteloven §§ 3 og 4, vedtatt ved LOV-2017-12-19-118 med virkning fra skatteåret 2019, endret ved LOV-2018-06-22-75:

«Kommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eigedomsskatt på verk og bruk kan frå og med skatteåret 2019 til og med skatteåret 2024 i staden for eller i tillegg til utskriving etter § 3 skrive ut eigedomsskatt på eit særskilt fastsett grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eigedomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget. Dette særskilte grunnlaget skal i 2019 vere lik seks sjudelar av differansen, og reduserast med ein sjudel kvart påfølgjande år. Skattesatsen ved slik avtrappa utskriving kan ikkje vere høgare enn den som blei nytta for dei same eigedomane for skatteåret 2018.

Kommunar som ikkje skriv ut eigedomsskatt på nærings eigedom etter § 3, men som i skatteåret 2018 skreiv ut eigedomsskatt på verk og bruk, kan i perioden nemnd i første ledd første punktum skrive ut eigedomsskatt på bygningar og grunnareal så langt desse var omfatta av eigedomsskattegrunnlaget for verk og bruk i skatteåret 2018.»

**Note 2 Hvilke temaer møter vi i § 3?** Bestemmelsen inneholder en rekke alternativer for kommunestyrets avgrensning av eiendomsskattepliktige eiendommer. I tillegg til kommunestyrets valgadgang i henhold til § 3, kan nevnes adgangen til å fastsette forskjellige skattesatser på forskjellige eiendommer i henhold til § 12 samt å frita bestemte eiendommer for skatt i medhold av § 7.

Kommunestyret må velge mellom alternativene som er listet opp i § 3: Kommunen kan vedta at alle faste eiendommer i kommunen skal pålegges eiendomsskatt, se bokstav a (bortsett fra eiendommer som er fritatt for eiendomsskatt i medhold av § 5). Men kommunen kan også vedta at bare et utvalg av de faste eiendommene i kommunen skal pålegges skatt, i medhold av et av § 3s alternativer b–g.

De viktigste temaene er følgende, hvis ikke kommunestyret vedtar at hele kommunen skal undergis eiendomsskatteplikt:

- Hvorledes må eiendomsskattepliktige områder i kommunen avgrenses, hvis bare deler av kommunen pålegges eiendomsskatt? Se særlig note 5 nedenfor.
- Kan kommunestyret pålegge eiendomsskatt på enkelte typer av fast eiendom, og unnlate å pålegge eiendomsskatt på andre grupper av fast eiendom? Svaret er her ja – kommunen har en rekke alternativer å velge mellom – men kommunen må velge mellom alternativene som er listet opp i loven. Se notene 6–8 nedenfor.

Bortsett fra alternativene i bokstavene a og b er det vanskelig å forstå at kommunestyrets valgmuligheter kan forankres i de hensyn som tradisjonelt bærer eiendomsskatteplikten, enn mindre i et skatteevnesynspunkt. Det eneste alternativet som er godt forenlig med et grunnleggende prinsipp om likebehandling, er alternativet i bokstav a, altså at alle eiendommer i hele kommunen pålegges eiendomsskatt.

## Kommunens valgmuligheter – hvilke eiendommer kan pålegges eiendomsskatt?

Med de mange valgmulighetene som kommunestyret har fått i § 3, kan det spørres om det like gjerne kunne spesifiseres hva kommunen *ikke* kan gjøre.

Selv om skatteplikten er alminnelig innenfor de områder der kommunestyret skriver ut eiendomsskatt, er visse eiendommer automatisk fritatt for eiendomsskatt i medhold av § 5 – landbrukseiendommer er her et viktig eksempel – og ytterligere eiendommer *kan* kommunestyret frita for eiendomsskatt i medhold av § 7. I tillegg til de forskjellige alternativer for avgrensning av skattepliktige eiendommer som følger av bestemmelse i § 3, kan kommunestyret, som allerede nevnt, også pålegge skatt med forskjellige skattesatser i medhold av lovens § 12.

## Geografiske avgrensninger

Lovens § 3 gir for det første anvisning på at eiendomsskatt enten kan skrives ut i hele kommunen eller i deler av kommunen, og da slik at alle eiendommer i det aktuelle området som kan pålegges eiendomsskatt i så fall pålegges skatt som et utgangspunkt. Her møter vi en rent geografisk avgrensning av eiendomsskattepliktige områder i kommunen, som kan variere mellom hele kommunen og begrensede, nærmere definerte utvalgte områder.

I Stortingsmelding nr. 29 (2003–2004) ble foreslått at kommunen skulle få anledning til å skrive ut eiendomsskatt på relevante faste eiendommer i hele kommunen. Det tidligere kravet til utbygging som vilkår for at eiendom skal kunne eiendomsbeskattes ble altså foreslått opphevet (men er videreført i bokstav b). Dette ble fulgt opp gjennom LOV-2006-06-16-25, på grunnlag av forslaget i Ot.prp. nr. 77 (2005–2006). At kommunen etter dette kunne skrive ut eiendomsskatt på eiendommer i hele kommunen, innebar at vedtaket om pålegg av eiendomsskatt ikke lenger var betinget av at områdene som ble pålagt eiendomsskatt kunne betegnes som utbygde.

Ser vi på eiendommer utenfor tettbygde områder som dermed kan beskattes, vil det formentlig i første rekke dreie seg om næringseiendommer samt kraftanlegg mv. som listet opp i bokstav c samt fritidseiendommer og enkelte boliger. Kraftanlegg mv. som regnet opp i bokstav c vil i vanlig språkbruk regnes som næringseiendommer, men i § 4 annet ledds fjerde setning er fastsatt det motsatte. Landbrukseiendommer må regnes som næringseiendommer, med forbehold for våningshus, men de er fritatt for eiendomsskatt i medhold av lovens § 5 første ledd bokstav h. (Fritaket omfatter ikke våningshus.) Utenfor tettbygde strøk finner vi, i tillegg til næringseiendommer samt kraftanlegg mv., fritidseiendommer og utmark. Kommunestyret kan frita fritidseiendommer for eiendomsskatt i medhold av § 7 bokstav e.

Når skatteplikten ikke omfatter hele kommunen, må geografiske avgrensninger begrenses til en avgrensning av tettbygde områder, herunder områder som er under utbygging. Slike avgrensninger blir svært skjønsmessige, og i rettspraksis er temaet en gjenganger. Kommuner som ikke ønsker konflikter med egne innbyggere bør heller velge å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen. Da kan kommunen i det minste vise til at den har valgt den løsningen som er best forenlig med prinsippet om likebehandling av innbyggerne.



Eiendomsskatteloven regulerer kommunenes adgang til å skrive ut eiendomsskatt. Eiendomsskatten berører svært mange nordmenn. Mange opplever et økende skattetrykk – eiendomsskatt skal betales i tillegg til formuesskatt. Regelverket er uoversiktlig. I denne boken gjennomgås eiendomsskattelovens regler, supplert med omfattende referanser til praksis.

Boken henvender seg først og fremst til personer som arbeider med eiendomsskatt, bedrifter og personer som ellers ønsker å sette seg inn i regelverket.

Advokatfirmaet Harboe & Co er et rendyrket og ledende firma innen skatte- og avgiftsrett. Firmaet bistår virksomheter og privatpersoner med rådgivning og prosedyre for domstolene innen alle områder av skatte- og avgiftsretten, herunder eiendomsskatt.

 Denne utgivelsen finnes også på [www.juridika.no](http://www.juridika.no)

 Universitetsforlaget

ISBN 978-82-15-02802-6

