

# TAKSERINGSREGLENE VED UTSKRIVNING AV EIENDOMSSKATT



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 699

Leveringsfrist: 25.11.2009

( \* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html> )

Til sammen 17 771 ord

24.11.2009

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Tema	1
1.2	Saksbehandlingsreglene	1
1.3	Materielle regler	2
1.4	Vedtekter	2
1.5	Ulovfestede prinsipper	3
1.6	Avgrensning og videre fremstilling	3
<b><u>2</u></b>	<b><u>RETTSLIGE RAMMER FOR UTSKRIVING AV EIENDOMSSKATT</u></b>	<b><u>4</u></b>
2.1	Eiendomsskattelovens geografiske virkeområde	4
2.2	Eiendomsskattelovens saklige virkeområde	4
<b><u>3</u></b>	<b><u>BYSKATTELOVEN § 4</u></b>	<b><u>4</u></b>
3.1	Oppnevning av takstorganer	4
3.1.1	”særskilt oppnevnte takstmenn”	5
3.1.2	”sakkyndig nemnd”	5
3.1.3	Fellestrekk ved nemndene	8
3.2	Krav om befarings	11
3.3	Avgrensning av hvilke eiendommer som skal takseres	12
3.4	To former for eiendomsskattetaksering	15
3.4.1	Alminnelig taksering	15
3.4.2	Særskilt taksering	20

<b>3.5</b>	<b>Overtakst</b>	<b>28</b>
<b>3.6</b>	<b>Krav til begrunnelse</b>	<b>29</b>
<b>3.7</b>	<b>Feil ved takstvedtaket</b>	<b>32</b>
3.7.1	To hovedtyper av rettslige feil som takstvedtaket kan lide av	32
3.7.2	Følgen av rettslige feil ved takstvedtaket	33
3.7.3	Takstnemndas adgang til å rette feil uten at det foreligger klage	34
<b>3.8</b>	<b>Takseringsfrister</b>	<b>36</b>
<b>3.9</b>	<b>Domstolsprøving</b>	<b>38</b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>FASTSETTELSEN AV EIENDOMSSKATTEGRUNNLAGET</u></b>	<b><u>39</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Utgangspunktet i eiendomsskatteloven</b>	<b>39</b>
<b>4.2</b>	<b>Verdinormen etter gjeldende rett</b>	<b>40</b>
<b>4.3</b>	<b>Objektivisert omsetningsverdi</b>	<b>41</b>
4.3.1	Eiers bruk av eiendommen	42
4.3.2	Rettigheter og plikter tilknyttet eiendommen	43
4.3.3	Privatrettslige avtaler og kontrakter	43
<b>4.4</b>	<b>Rekkevidden av den objektiverste omsetningsverdi</b>	<b>44</b>
4.4.1	Offentlige restriksjoner knyttet til utnyttelsen av eiendommen	45
<b>4.5</b>	<b>Verdsettelsesprinsippene</b>	<b>53</b>
4.5.1	Skjønn, sjabloner, og takseringsprogrammer	55
4.5.2	Substansverdiberegninger	55
4.5.3	Avkastningsverdiberegning	56
4.5.4	Substansverdi eller avkastningsverdi?	56
<b><u>5</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>65</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u></b>	<b><u>A</u></b>



# 1 INNLEDNING

## 1.1 Tema

Eiendomsskatt skrives ut etter lov om eiendomsskatt til kommunane av 6. juni 1975 nr. 29, (eiendomsskatteloven). Loven bygger på at selve verdsettelsen som grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt skal foretas av ligningsmyndighetene etter reglene i ligningsloven<sup>1</sup> og skatteloven<sup>2</sup>, jf. eiendomsskatteloven § 8. I forarbeidene<sup>3</sup> påpekte Finansdepartementet fordelen ved ikke å ha en kommunal taksnemnd ved siden av ligningsmyndighetene, og gav sin tilslutning til forslaget. Harboe hevder i sin bok<sup>4</sup> at denne samordningen var den store nyvinningen ved eiendomsskatteloven av 1975. Imidlertid er bestemmelsen kun blitt satt i kraft for kraftanlegg.<sup>5</sup>

De øvrige eiendomsskatteobjekter er fremdeles henvist til de eldre takseringsreglene i byskatteloven<sup>6</sup> fra 1911 §§ 4 og 5, samt lov av 17. desember 1982 nr. 82 om mellombels tillegg til eiendomsskatteloven og eiendomsskatteloven § 33 (3). Det er innholdet av disse takseringsreglene som behandles i det følgende.

## 1.2 Saksbehandlingsreglene

Byskattelovens saksbehandlingsregler følger av § 4. Bestemmelsen gjelder i det vesentligste spørsmål knyttet til hvem som foretar taksering av eiendomsskatteobjektene, og til hvilke tidspunkter takseringen skal og kan foretas. Når det gjelder den nærmere

---

<sup>1</sup> Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1984 nr. 24

<sup>2</sup> Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14

<sup>3</sup> Ot.prp. nr. 44 (1944-75) Avsnitt III, c, "Fatsettjing av skattegrunlaget"

<sup>4</sup> Harboe, 2004 s. 83

<sup>5</sup> Kongelig resolusjon av 27. Juni 2003 nr. 799 (Vedtak om endring i vedtak om endring i vedtak om endring i delvis ikrafttredelse av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane)

<sup>6</sup> Skattelov for byene av 18. august 1911

forvaltningsmessige reguleringen er § 4 svært mangelfull etter dagens krav. Samtidig fremgår det av eiendomsskatteloven § 31 at forvaltningsloven<sup>7</sup> ikke gjelder for saker etter eiendomsskatteloven. Spørsmålet er om unntaket i eiendomsskatteloven § 31 også gjelder for takseringsreglene i byskatteloven. Lovavdelingen<sup>8</sup> har uttalt følgende:

*”Så lenge selve eiendomsskattetaksten fastsettes etter reglene utenfor eiendomsskatteloven, antar vi at en er utenfor rekkevidden av denne unntaksbestemmelse.”*

Om forvaltningsloven gjelder fullt ut er uklart. Men de enkelte kommuner bør uansett tilstrebe og etterleve reglene om god forvaltningskikk. Også kommuneloven<sup>9</sup> kapittel 6 om saksbehandlingen i folkevalgte organer kommer til anvendelse. Samlet sett medfører dette at flere regelsett ikke passer sammen fordi eiendomsskatteloven forutsetter at skattegrunnlaget fastsettes av ligningsmyndighetene.

### 1.3 Materielle regler

Byskatteloven § 5 inneholder de materielle verdsettelsesreglene. Bestemmelsen gir liten veiledning når det gjelder fremgangsmåten for å fastsette skattegrunnlaget, og det foreligger derfor betydelig rettspraksis knyttet til denne bestemmelsen.

### 1.4 Vedtekter

Kommunestyret fastsetter eventuelle eiendomsskattevedtekter, som kan angi nærmere regler for taksering. I byskattelovens § 6 var det et krav om at *”nærmere regler angående taksering til eiendomsskatt av de faste eiendommer i byene gis av bystyret ved vedtekter,”* og disse må *”stadfestes av vedkommende regjeringsdepartement”* for å bli gyldige. Stavang fremholder i sin bok fra 1994 at dette fortsatt må gjelde. Han argumenterer for at så lenge eiendomsskatteloven § 8 ikke er satt i kraft, har ingen ting endret seg i forhold til

---

<sup>7</sup> Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker av 10. februar 1967

<sup>8</sup> Matheson /Woxholth: Lovavdelingens uttalelser 1976 -82 s. 547

<sup>9</sup> Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992 nr. 107

oppgavene etter takseringsreglene i byskatteloven med det resultat at loven må tolkes etter intensjonen til lovgiver, og ikke etter ordlyden.<sup>10</sup> Men i Finansdepartementets skriv av 18. august 1995 til Hamar kommune anses regelen i byskatteloven § 6 om at departementets godkjenning av kommunens skattevedtekter som bortfalt. Finansdepartementets godkjenning er dermed ikke nødvendig, hvilket er tolket som at det heller ikke er noe krav om at kommunen må ha slike vedtekter. Harboe synes å være av samme oppfatning, men slik at kommunen må følge eventuelle vedtekter som den selv har fastsatt.<sup>11</sup> Flere kommuner benytter seg forøvrig av egne vedtekter.

### 1.5 Ulovfestede prinsipper

Legalitetsprinsippet og likhetsprinsippet er av stor betydning for regelverket. Tilsvarende gjelder takstpraksis, ettersom hyppighet og lengde kan gi den karakter som rettslig bindende norm.

### 1.6 Avgrensning og videre fremstilling

Oppgaven avgrenses mot taksering av kraftanlegg etter reglene i eiendomsskatteloven § 8 (3), jf. skatteloven § 18-5. Det nærmere omfanget av hvilke eiendommer som er eiendomsskattepliktige etter eiendomsskatteloven § 4, behandles ikke utover en angivelse av virkeområdet. Det samme gjelder obligatorisk fritatte eiendommer og eiendommer som kan fritas etter eiendomsskatteloven §§ 5 og 7. Den videre fremstilling knytter seg til en deling av de formelle (byskatteloven § 4) og materielle (byskatteloven § 5) reglene, der de formelle reglene behandles først.

---

<sup>10</sup> Stavang, 1994 s. 114

<sup>11</sup> Harboe 2004, s. 160

## **2 RETTSLIGE RAMMER FOR UTSKRIVING AV EIENDOMSSKATT**

### **2.1 Eiendomsskattelovens geografiske virkeområde**

Eiendomsskatteloven § 3 angir lovens geografiske virkeområde for ileggelse av eiendomsskatt. Bestemmelsen gir kommunestyret tre valgmuligheter for hvilke deler av kommunen som kan omfattes av vedtaket. Kommunestyret kan velge om de vil skrive ut eiendomsskatt i 1) *hele kommunen*, 2) *bare i helt eller delvis bymessig utbygde områder, eller der slik utbygging er i gang*, 3) *og / eller (bare) på verk og bruk*.

### **2.2 Eiendomsskattelovens saklige virkeområde**

Eiendomsskatteloven § 4 (1) angir lovens saklige virkeområde for ileggelse av eiendomsskatt. Dette er et spørsmål om hva som skal takseres innefor det vedtatte geografiske området etter eiendomsskatteloven § 3. Bestemmelsen begrenser skatteobjektene til kun å omfatte de *"faste eigedomane"* i kommunen.

Eiendomsskatteloven § 4 (2) presiserer nærmere hva som skal regnes som fast eiendom, og at *"verk og bruk"* også skal regnes som fast eiendom. Etter en endringslov<sup>12</sup> med ikrafttredelse fra og med 2009, skal også oppdrettsanlegg i sjø likestilles med *"verk og bruk"* på nærmere vilkår.

## **3 BYSKATTELOVEN § 4**

### **3.1 Oppnevning av takstorganer**

Etter byskatteloven § 4 (1) 1 skal *"Enhver eiendoms skatteverdi fastsettes ved taksering."* Kommunestyret kan velge mellom to alternative takstorganer som skal gjennomføre en slik taksering. Disse er *"særskilt oppnevnte takstmenn"*, jf. byskatteloven § 4 (1) 3 eller en *"sakkyndig nemnd"* etter byskatteloven § 4 (2) 1.

---

<sup>12</sup> Lov av 12. desember 2008 nr. 90



### 3.1.1 "særskilt oppnevnte takstmenn"

Byskatteloven § 4 (1) 1 gir anvisning på at:

*"Verdsettelsene skjer på kommunenes bekostning ved dertil av bystyret særskilte oppnevnte takstmenn."*

Særegent for de *"særskilte oppnevnte takstmenn"* er at de i utgangspunktet utfører hele takstforretningen selv. Loven inneholder imidlertid ingen begrensning i forhold til bistand, hvilket åpner for at sakkyndige med takseringsfaglig og juridisk kompetanse kan engasjeres. Etter bestemmelsen kreves det ingen kvalifikasjoner for å bli oppnevnt som medlem i takstnemnda. Alle som kan motta valg til kommunestyret, kan således velges til nemndmedlem jf. kommuneloven § 14. Loven angir ingen grense for hvor mange medlemmer som kan oppnevnes, hvilket må bety at kommunestyret står fritt. Normalt antall er likevel tre medlemmer.

Det kan spørres om kommunestyret kan velge å oppnevne flere takstnemnder, som får tildelt hvert sitt område innefor det totale eiendomsskatteområdet eller spesielle typer eiendommer. Verken ordlyd eller forarbeider<sup>13</sup> gir veiledning. Å benytte én nemnd vil best ivareta kravet til likebehandling. Men allerede da byskatteloven ble vedtatt i 1911 antar jeg at det kunne være behov for flere nemnder, og praksis i dag er at det opprettes flere nemnder etter regelen i byskatteloven § 4 (1) 3.

### 3.1.2 "sakkyndig nemnd"

Den alternative organiseringen av nemnda er som påpekt ovenfor en *"sakkyndige nemnd"*. Denne ordningen er hjemlet i byskatteloven § 4 (2) 1 og 2:

*"Når særlige grunner foreligger, kan vedkommende departement samtykke i at bystyret oppnevner – istedenfor takstmenn som nevnt i foregående ledd – en sakkyndig nemnd til å*

---

<sup>13</sup> Ot.prp. nr. 5 for 1909, Indst. O. VI for 1909, Ot.prp. nr 43 for 1910, Indst. O. VI for 1911

*ansette skatteverdien på grunnlag av forslag fra ansatte besiktelsesmenn. Disse ansettelse regnes som takst ved anvendelse av reglene i dette kapittel.”*

Reglen kom inn i bestemmelsen ved en endringslov<sup>14</sup> til byskatteloven.

Bakgrunnen var et ønske fra Oslo kommune om en mer hensiktsmessig gjennomføring av takseringsarbeidet, og blir derfor også kalt ”Lex Oslo”. Det fremgår av forarbeidene<sup>15</sup> til endringsloven at:

*”Departementet er enig i at den nåværende takseringsordning for eiendomsskatt kan være vanskelig å praktisere tilfredsstillende i store byer.”*

Spørsmålet er hva som ligger i uttrykket ”*sakkyndig nemnd*”. Ordlyden peker klart i retning av at det stilles særlige krav til kompetanse hos medlemmene i denne nemnda. Noe slikt krav foreligger imidlertid ikke. Dette skyldes at den ”*sakkyndige nemnda*” skal benytte seg av ”*ansatte besiktelsesmenn*”. I dette ligger det at besiktelsesmennene er profesjonelle takstmenn i motsetning til nemndmedlemmene. Lovens ordning er likevel ikke at disse skal fastsette den endelige taksten. De skal kun komme med ”*forslag*” til den sakkyndige nemnda, som betyr at nemnda selv har ansvaret for den endelige taksten jf. § 4 (1) 1. Valgbarheten er den samme som for de ”*særskilt oppnevnte takstmenn*”, slik at ingen kvalifikasjoner er påkrevd.

Det har videre blitt stilt spørsmål om kommunen kan klare seg med kun én besiktigelsesmann. Ordlyden benytter formen ”*besiktigelsesmenn*”, og dette tilsier i utgangspunktet at loven forutsetter at det skal være flere. Finansdepartementet har imidlertid uttalt<sup>16</sup> at det ikke foreligger noe slikt krav, og viser til at det heller ikke finnes støtte for et slikt syn i forarbeidene.

---

<sup>14</sup> Endringslov av 17. Juni 1966 nr. 26

<sup>15</sup> Ot.prp. nr. 44 (1965 – 66) (I a Taksering av fast eiendom) s. 2

<sup>16</sup> Brev fra Finansdepartement av 11. 2. 2004 ”Skattelov for byene 18. August 1911 nr. 9 § annet ledd – ansatte besiktigelsesmenn”

Ordlyden krever ”særlige grunner” for at en sakkyndig nemnd kan oppnevnes jf. § 4 (2)1. Forarbeidene<sup>17</sup> begrunnet lovendringen med vanskeligheter rundt stor eiendomsmasse, slik at dette må anses som tilstrekkelig grunnlag. Også ”samtykke” fra departementet er oppstilt som vilkår. Et slikt samtykke er imidlertid opphevet ved lov,<sup>18</sup> hvilket er kommet til uttrykk i eiendomsskatteloven § 33 (2). Spørsmålet er om ”særlige grunner” med dette er bortfalt. I forarbeidene<sup>19</sup> til lovopphevelsen<sup>20</sup> uttales det følgende:

*”... det bør være opp til den enkelte kommune å avgjøre hvilken fremgangsmåte som er mest hensiktsmessig i det enkelte tilfelle. Finansdepartementet har i over ti år praktisert ordningen slik at det er gitt samtykke uten nærmere prøving.”*

Når Finansdepartementet har gitt samtykke uten nærmere prøving, peker dette i retning av at også ”særlige grunner” er bortfalt. Det vil i så fall bety at ”særlige grunner” har bortfalt på grunn av departementets praksis. Men dette er ikke gitt. Uttalelsen peker etter mitt syn bare i den retning at ”særlige grunner” ikke har vært prøvd de siste ti år, men det betyr ikke at kommunen selv ikke må ta stilling til vilkåret slik loven er formulert. En annen ting er at vilkåret trolig lett vil oppfylles ettersom det ikke synes å foreligge noen nærmere beskrivelse av hvor stor bygningsmasse som er påkrevd. Praksis er visstnok likevel slik at kommunene ikke prøver dette, hvilket kan tilsi at kommunen står fritt.

Loven er taus om de alternative nemndene kan benyttes parallelt i kommunen. Heller ikke forarbeidene<sup>21</sup> til endringsloven som iverksatte den alternative organiseringen av nemndene gir noe svar. Problemstillingen var imidlertid fremme i en tingrettsdom fra 2003.<sup>22</sup> Arendal

---

<sup>17</sup> Ot.prp. nr. 44 (1965 – 66) (I a Taksering av fast eiendom) s. 2

<sup>18</sup> Lov av 14. desember 2007 nr. 101

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 1 (2007–08) punkt: 26.1 (Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer)

<sup>20</sup> Lov av 14. desember 2007 nr. 101

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 44 (1965 – 66) I Taksering av fast eiendom

<sup>22</sup> Utv-2003-710

kommune hadde ”*delvis benyttet profesjonelle takstfolk, politikere fra skattetakstnemnda og takstfolk av blandet bakgrunn*”<sup>23</sup> til å takserer bolig og hytteeiendommer. Oppdelingen av hvem som takserte hvilke eiendommer var tilfeldig tildelt uten nærmere begrunnelse. Alle tre gruppene hadde benyttet seg av samme utarbeidede retningslinjer, men uten felles gjennomgang gruppene i mellom. Retten viste til at kravet til lik behandling av objekter og mellom borgene var et viktig prinsipp i forvaltningsretten generelt og skatteretten spesielt, og fant det sannsynlig at det i dette tilfelle forelå brudd på likhetsprinsippet som medførte vilkårlighet for skattegrunnlaget.<sup>24</sup> I dette tilfellet var omstendighetene slik at likhetsprinsippet satte en begrensning i hvordan arbeidet kan organiseres. Men dersom det foreligger en saklig begrunnelse for at man kombinerer de ”*særskilt oppnevnte takstmenn*” og *sakkyndig nemnd*”, som ikke bryter med likhetsprinsippet, bør en slik ordning etter omstendighetene godtas. Jeg antar en holdbar begrunnelse kan være at den sakkyndige nemnda kun takserer ”*verk og bruk*” etter eiendomsskatteloven § 4 (2), mens tradisjonelle takstnemnda takserer øvrige eiendommer. Likhetsprinsippet gjelder for like eiendommer, og jeg kan derfor ikke se at prinsippet er til hinder for en slik ordning. Det vil da ikke foreligge usakelig forskjellsbehandling.

### 3.1.3 Fellestrekk ved nemndene

Takstorganene er suverene når det gjelder verdsettelsen. Kommunestyrets kompetanse er etter loven begrenset til kun å omfatte oppnevning av nemndmedlemmer. At takstorganene er suverene betyr således at takstnemnda ikke kan instrueres av kommunestyret, og nemnda avgjør dermed selv hvilke eiendommer som faller innenfor kommunestyrets vedtak etter eiendomsskatteloven §§ 3 og 4. Det er videre nemnda som fastsetter eventuelle prinsipper, normer og sjabloner for verdsettelsen.

Som påpekt vil alle som kan motta valg til kommunestyret, kunne velges til nemndmedlem jf. kommuneloven § 14. Praksis i mange kommuner er likevel at kommunestyret velger inn sine egne representanter inn i nemnda. Kommunen er for øvrig part i saken, jf.

---

<sup>23</sup> Side 713

<sup>24</sup> Side 725

eiendomsskatteloven § 23, og byskatteloven § 4 (2), (3) og (4). Spørsmålet er om de innvalgte kommunestyremedlemmene blir inhabile i behandling av saker i takstnemnda, fordi man har deltatt i vedtaket om innføring av eiendomsskatt i kommunestyret. Det problematiske er at nemnda er ment å være uavhengig, og det kan derfor stilles spørsmål i hvilken egenskap nemnda treffer avgjørelsen. Byskatteloven har ingen egne regler om inhabilitet. Eiendomsskatteloven § 21 har inhabilitetsregler for medlemmer av klagenemnda som gjelder selve utskrivningen, men ikke for underordnet takstorgan ettersom verdsettelsen ikke skjer etter eiendomsskatteloven. Ligningslovens saksbehandlingsregler gjelder heller ikke for eiendomsskatt jf. ligningsloven § 1-1 bokstav a, og kommunelovens særregler gjelder bare for folkevalgte organer. På grunnlag av Justisdepartementets antagelse om at forvaltningsloven likevel gjelder når man er utenfor eiendomsskatteloven, blir spørsmålet om forvaltningsloven § 6 medfører inhabilitet. En offentlig tjenestemann er inhabil når *”særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tillitten til hans upartiskhet”*, jf. § 6 (2). Forarbeidene til forvaltningsloven har uttalt seg generelt om befatning med tidligere saker.

*”Etter departementets oppfatning bør man i størst mulig utstrekning unngå at en og samme tjenestemann skal opptre i forskjellige funksjoner til behandling av samme saksforhold. Men dette er et spørsmål som må reguleres i særlovgivningen.”*<sup>25</sup>

Det ser ikke ut som at en slik kompetansekombinasjon i seg selv er nok til å medføre inhabilitet, bare at det er uheldig.<sup>26</sup> Jeg oppfatter uttalelsen derfor som at det må noe mer til. Et vedtak om innføring av eiendomsskatt som gjøres av kommunestyret gjelder ingen enkelteiendommer, men er av generell karakter. Etter mitt skjønn vil man uansett gå for langt ved å hevde at vedtaket og takseringen av den enkelte eiendom er *”samme saksforhold”*. Jeg anser derfor ikke at en slik kompetansekombinasjon vil medføre inhabilitet på grunn av *”særegne forhold”* jf. forvaltningsloven § 6 (2). Men å velge egne

---

<sup>25</sup> Ot.prp. nr. 38 (1964 -1965) side 39

<sup>26</sup> Det samme er antatt i brev fra Finansdepartementet av 2. 5.1980 til H.r. adv. Arne Pedersen

kommunestyremedlemmer til nemndmedlemmer kan være mindre heldig hvis ordningen går på bekostning av personer med større kompetent erfaring.

Det kan også reises spørsmål om inhabilitet vil foreligge der samme person er medlem av takstnemnda og formannskapet. Formannskapet kan begjære overtakst, jf § 4 (2) og (3), samt omtaksering § 4 (4). Det er på denne bakgrunn kommunen er part i saken ved at formannskapet kan utøve dens rettsmidler. Utgangspunktet er som nevnt at takstnemnda er selvstendig. Men der et formannschaftsmedlem samtidig er medlem i takstnemnda kan det således spørres om uavhengigheten til takstnemnda, og deres evne til å fatte objektive vedtak. Jeg antar at reglene som vist til ovenfor, vil gjelde tilvarende for denne type kompetansefordeling. Det kan derfor reises spørsmål om *”særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tillitten til hans upartiskhet”*, jf. forvaltningsloven § 6 (2). For denne situasjonen vil jeg at anta det foreligger *”samme saksforhold”*. I egenskap av takstmann takseres eiendommen, for senere å begjære overtakst eller omtaksering av samme eiendom i egenskap av som formannschaftsmedlem. Som det fremgikk ovenfor vil ikke befatning med *”samme saksforhold”* automatisk medføre inhabilitet. Finansdepartementet har videre antatt i brev<sup>27</sup> at en slik kompetansekombinasjon ikke medfører inhabilitet.

*”(...) Etter departementets oppfatning vil et medlem av takstnemnda ikke være inhabil alene av den grunn at vedkomne også er medlem av kommunestyret eller av kommunens formannskap.”*

Det vil således ikke foreligge inhabilitet *”alene av den grunn”*, hvilket må bety at det kan foreligge inhabilitet der omstendighetene tilsier det på grunn av ytterligere spesielle forhold. Men også her må kompetansefordelingen anses uheldig, selv om inhabilitet ikke inntreer automatisk.

---

<sup>27</sup> Brev fra Finansdepartementet av 2.5.1980 til H.r. adv. Arne Pedersen

Taksten fastsettes i felleskap av organet, men hvor det enkelte medlem kan dissentere. De enkelte medlemmene har normal møte og stemmeplikt etter kommuneloven<sup>28</sup> § 40 nr. 1 og 2. De er videre underlagt taushetsplikt etter eiendomsskatteloven § 29, jf. ligningsloven<sup>29</sup> § 3-13.

### 3.2 Krav om befarings

En ”taksering” forutsetter befarings av eiendommene.<sup>30</sup> Byskatteloven stiller selv ingen krav til selve befaringsen. Finansdepartementet antar imidlertid at foreligger et krav om grundighet til befaringsen.

*”Etter departementets oppfatning innebærer en taksering av eiendommene at disse må befares. Befaringsen må være så grundig at den danner et tilstrekkelig bilde av eiendommenes omsetningsverdi.”<sup>31</sup>*

Utvendig befarings av de faste eiendommene er altså påkrevd. Unntak kan forekomme der eier har gitt skriftlig samtykke eller hvor eiendommen/anlegget er fysisk utilgjengelig, eksempelvis kabler på sjøbunnen. Spørsmålet er om det samtidig foreligger krav til innvendig befarings. Verken forarbeidene til byskatteloven § 4, eller domstolene har tatt stilling til saken. Imidlertid har Finansdepartementet i brev<sup>32</sup> uttalt seg om befarings av boligeiendommer og næringseiendommer:

*”Departementet forutsetter at innvendig besiktigelse kun finner sted i den utstrekning det anses nødvendig for å danne seg et tilfredsstillende bilde av eiendommens omsetningsverdi. I de store antall tilfeller der det på grunnlag av foreliggende pålitelige opplysninger kan*

---

<sup>28</sup> Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992 nr. 107

<sup>29</sup> Lov om ligningsforvaltning av 13. Juni 1980 nr. 24

<sup>30</sup> Harboe, 2004 s. 162

<sup>31</sup> Brev fra Finansdepartementet av 7.8.2003 til Sarpsborg kommune

<sup>32</sup> Brev fra Finansdepartementet av 10.8.1993 til Rygge kommune. ”Spørsmål om hjemmel til innvendig besiktigelse”

*legges til grunn at bygningen har normal innredning og standard, vil innvendig besiktigelse gjennomgående være unødvendig for eiendomsskatteformål.”*

Vanligvis foretas det derfor ingen innvendig besiktigelse. At nemnda kan finne en omsetningsverdi etter byskatteloven § 5, med tilnærmet sikkerhet før alle faktorer er tatt i betraktning, fremstår som vanskelig. I prinsippet skal like eiendommer behandles likt, mens ulike eiendommer behandles ulikt. Det betyr at ulike innvendige standarder for eiendommene bør ha betydning for taksten.

Men innvendig taksering av alle eiendommer vil utvilsomt være tidkrevende for kommunen. Og mener skattyter at bygningens innvendig tilstand tilsier en lavere takst, vil han kunne kreve innvendig befaring. Hensynet til skattyter synes derfor å være ivaretatt der taksten er satt for høyt ved første taksering. Mer problematisk er det der taksten er satt for lavt, fordi det ikke er tatt hensyn til store innvendige påkostninger. I et slikt tilfelle har det formodningen mot seg at skattyter vil klage. Sett i forhold til andre eiendommer med vanlig innvendig standard, vil således eiendommen bli gunstigere behandlet. Manglende innvendig befaring kan således komme i konflikt med likebehandlingskravet.

Annerledes er situasjonen ved taksering av *”verk og bruk”* etter eiendomsskatteloven § 4 (2) 5. For disse objektene må nemnda ta stilling til om *”arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse”* skal inngå i skattegrunnlaget, hvilket forutsetter en innvendig befaring. Det er således objektets karakter som eventuelt gjør dette nødvendig.

### 3.3 Avgrensning av hvilke eiendommer som skal takseres

Bestemmelsen i § 4 (1) 2 krever at *”enhver eiendoms skatteverdi”* skal fastsettes ved taksering. Det er klart at alle eiendommer som er pålagt eiendomsskatt som følge av kommunens vedtak etter eiendomsskattloven § 3, skal takseres. Men skal eiendommer som ikke er omfattet av vedtaket etter eiendomsskatteloven § 3, eller som er fritatt etter eiendomsskatteloven § 5 eller § 7 også takseres? Spørsmålet har særlig betydning for kommuner der et større antall eiendommer faller utenfor skatteplikten. I slike tilfeller kan det være svært ressurskrevende for kommunen, å takserer et stort antall eiendommer som



ikke må svare skatt. I følge Harboe<sup>33</sup> var det praksis etter byskatteloven at eiendommer som ikke skulle utlignes eiendomskatt, heller ikke skulle takseres. Imidlertid krever eiendomsskatteloven § 15 at:

*”Eiendomsskattekontoret fører ei eiendomsskattelite der alle faste eiendomar i kommunen vert førde opp og like eins verdet deira anten dei er skatteskyldig eller ikkje”*

Spørsmålet er om eiendomsskatteloven § 15, har betydning for hvilke eiendommer som skal takseres etter byskatteloven § 4. Bestemmelsen viser til at *”alle faste eiendomar”* skal føres opp, og at det ikke har noen betydning om de er *”skatteskyldige eller ikkje”*. Denne bestemmelsen er for øvrig iverksatt. Ordlyden synes derfor å forutsette at kommunen må takserer samtlige eiendommer i kommunen, for å utarbeide en slik eiendomsskattelite med oversikt over alle eiendommene i kommunen, uavhengig om de er skattepliktige eller ikke. At ordlyden i eiendomsskatteloven § 15 er formulert slik, skyldes at verdsettelsen skulle foregått etter eiendomsskatteloven § 8. Verdsettelsen etter denne bestemmelsen skulle vært gjort av ligningsmyndighetene, slik at befaring ikke er påkrevd for hver taksering. Ordlyden i eiendomsskatteloven § 15 ser derfor ikke ut til å passe med det mer resursskrevende verdsettelsessystem som fortsatt gjelder etter byskatteloven. Forarbeidene<sup>34</sup> til eiendomsskatteloven hjemler heller ingen unntak fra at alle eiendommer skal føres opp på eiendomsskattelisten. Finansdepartementet har imidlertid uttalt følgende i et rundskriv<sup>35</sup> fra 1975 til kommunene:

*”Etter departementets si meining skal ein i eiendomsskattelista berre føre opp eiendomar som ligg innanfor område det er gjort vedtak om å skrive ut eiendomskatt for, jfr. § 3. I tillegg kjem verk og bruk som ligg utanfor tettstader og som det er gjort vedtak om å skrive ut eiendomskatt for, jfr. § 3, andre punktum.”*

---

<sup>33</sup> Harboe, 2004, s. 117

<sup>34</sup> Ot.prp.nr. 44 (1974 – 1975) s. 14

<sup>35</sup> Rundskriv R – 16/75 av 22. september 1975 til kommunene

Uttalelsen gjelder hvilke eiendommer som skal oppføres på eiendomsskattelisten, og at dette er eiendommer som kun omfattes av vedtaket. Andre eiendommer skal i følge departementet ikke medtas. Rundskrivet er sendt ut noen måneder etter iverksettelsen av eiendomsskatteloven, og jeg antar at forutsetningen var at eiendomsskatteloven § 8 snarlig skulle settes i kraft. Ettersom dette ikke har skjedd, kan det anføres at denne uttalelsen ikke kan tillegges noe vekt. Imidlertid viser uttalelsen at det ikke var meningen å endre tidligere praksis, tross for at eiendomsskatteloven § 15 kunne gi et slikt inntrykk. På grunn av byskattelovens resursskrevende verdsettelsesmåte, ville det derfor gitt enda mindre mening i å endre tidligere praksis når forutsetningen i eiendomsskatteloven § 8 ikke slo til. Det ser derfor ut til at eiendomsskatteloven § 15 likevel ikke krever at samtlige eiendommer i kommunen skal takseres etter byskatteloven § 4. Dette til tross for ordlyden i eiendomsskatteloven § 15, som peker i motsatt retning.

Når det gjelder eiendommer som er fritatt etter eiendomsskatteloven § 5, så uttaler ikke departementet seg direkte om dette jf. rundskrivet ovenfor. Imidlertid kan det ligge implisitt i uttalelsen, ettersom også fritatte eiendommer i for seg også omfattes av et slikt ”vedtak”. For slike eiendommer vil det også foreligge en ekstra kostnad, men denne vil trolig være lavere ettersom eiendommene er færre.

Men for landbrukseiendommer med obligatorisk fritak etter eiendomsskatteloven § 5 h, går det frem av forarbeidene<sup>36</sup> i forbindelse med utvidelsen av virkeområdet, at disse eiendommene ikke skal takseres. Dette begrunnes med at det urimelig resursskrevende. Men forarbeidene legger samtidig til grunn at andre eiendommer som er fritatt etter eiendomsskatteloven § 5 h, skal takseres. Det ser derfor ut til å være et krav om at andre eiendommer som er fritatt etter eiendomsskatteloven § 5 skal takseres. Harboe<sup>37</sup> påpeker at det vil være ”anstaltmakeri” å insistere på at eiendommer som er fritatt etter eiendomsskatteloven § 5 skal takseres. Dette er jeg enig i. Annerledes vil det være for eiendommer som er fritatt etter eiendomsskatteloven § 7. For disse eiendommene kan en taksering være hensiktsmessig. Fritaket vil bare gjelde i en begrenset periode, og da er det

---

<sup>36</sup> Ot.prp.nr. 77 (2005-06) punkt 14.4.2

<sup>37</sup> Harboe, 2004, s. 117

naturlig å ha en takst å benytte når fritaket utløper. Samtidig bidrar det til å klargjøre skattetapet i perioden eiendommen ikke er beskattet. Oppsummert kan nemnda la være å takserer eiendommer som faller utenfor det geografisk angitte skattevedtaket. Derimot skal fritatte eiendommer takseres, med unntak av landbrukseiendommer etter eiendomsskatteloven § 5 h.

### 3.4 To former for eiendomsskattetaksering

Spørsmålet i det følgende er når *”taksering”* skal foretas. Byskatteloven har et tosporet system for hvilket tidspunkt takseringen skal foretas, avhengig av om det er alle skattepliktige eiendommer som skal takseres, eller kun enkelteiendommer. Hovedregelen er at alle skattepliktige eiendommer er gjenstand for alminnelig taksering hvert tiende år, mens enkelteiendommer kan særskilt takseres innefor tiårs perioden på nærmere vilkår. Det finnes imidlertid fire unntak fra den alminnelige regelen, som gjelder taksering av alle skattepliktige eiendommer i kommunen. Unntakene fremgår av både eiendomsskatteloven og byskatteloven, men også en midlertidig tilleggslov<sup>38</sup> til eiendomsskatteloven.

#### 3.4.1 Alminnelig taksering

*”Almindelig taksering foregår hvert 10de år”* jf. byskatteloven § 4 (1) 2. Dette gjelder alle eiendommer i kommunen som skal takseres jf. § 4 (1) 1. I følge Høyesterett innebærer dette at alminnelig taksering og utskriving av eiendomsskatten, skal settes i verk og avsluttes på samme tid for alle eiendommer som skal takseres i kommunen, jf. Rt. 1991 side 416.<sup>39</sup> Dette må også omfatte eiendommer som er taksert i løpet av tiårsperioden. Taksten skal for øvrig settes ut fra *”tilhøva”* den 1. januar i skatteåret, jf. eiendomsskatteloven § 4 (1). *”Tilhøva”* må her forstås som eiendommens karakter og verdi på tidspunktet.<sup>40</sup> At takseringen foregår hvert tiende år betyr samtidig at taksten blir stående i ti år. Etter min mening er det i enkelte tilfelle uheldig at taksten skal bli stående over en så lang periode.

---

<sup>38</sup> Lov av 17.12.1982 nr. 82 om mellombels tillegg til lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane.

<sup>39</sup> Rt. 1991 s. 416 ”Tromsø kommune mot Olav Sandnæs”

<sup>40</sup> Harboe, 2004 s. 31

Av forarbeidene<sup>41</sup> til byskatteloven var det noe uenighet om hvilket tidsrom som skulle gjelde. Opprinnelig forelå det et forslag fra skattelovskomiteen, om at alminnelig taksering skulle foregå hvert femte år. Det fremgår i Ot.prp. nr. 5 s. 185 at det fra flere hold ble reist innvendinger mot en slik hyppighet, fordi en slik prosess krevde et:

*”... besværligt og kostbart apparat at sette i gang, og at departementet har heller ikke kunnet overbevise sig om, at de av de i komiteen anførte grunde skulle være nødvendig at holde almindelig omtaksering hyppigere end hvert 10de aar. Under normale forhold vil i løpet av ti aar som regel ikke nogen væsentlig forrykkelse av verdiforholdene for faste eiendommers vedkommende finde sted...”*

Det ble videre pekt på adgangen til å foreta omverdssettelse som en sikkerhetsventil. Imidlertid ble regelen på fem år foreslått i Indst. O VI for 1911 s. 7 for landsskatteloven.<sup>42</sup> Det sies her at:

*”Komiteen er tilbøielig til at tro, at der gaaes for vidt til den motsatte kant, når der oppstilles en 10-aars periode som den normale for eiendomsværdier, som er så variable som disse.”*

Landsskatteloven endte dermed med en regel på fem år, mens byskatteloven fikk en regel på ti år. Etter mitt skjønn er ti år en for lang periode, sett i forhold til dagens forhold. Eiendomsmarkedet i sin helhet må antas å endre seg vesentlig raskere enn hva tilfellet var da byskatteloven av 1911 ble vedtatt, jf. Ot.prp. nr. 5 side 185. For øvrig er byskatteloven skrevet for byeiendommer, der industrielle anlegg var mer sjeldent. Slike anlegg var gjerne plassert utenfor byområder, og fulgte dermed landsskatteloven. I dag omfattes alle *”verk og bruk”* av byskattelovens takseringsregler, slik at alle slike anlegg må takseres for en tiårsperiode, hvilket medfører en betydelig utfordring i å ansette verdier som skal være representative for ti år. For andre eiendommer kan den sterke prisstigning som foregikk

---

<sup>41</sup> Ot.prp. nr. 5 for 1909 s. 185, Indst. O. VI 1911 s.7

<sup>42</sup> Landsskatteloven av 18. august 1911

frem til februar 2008 med påfølgende nedgangstider illustrere problemet. Dersom ikke prisene stiger igjen relativt raskt, vil det kunne foreligge et misforhold mellom taksten og den egentlige omsetningsverdien, og denne kan vedvare i ti år. Riktig nok foreligger det et unntak der *"særlige forhold"* krever ny taksering i tiårsperioden etter samme setning i § 4 (1) 2. En regel med alminnelig taksering hvert femte år kunne gi en mer rimelig og rettferdig omsetningsverdi av de ulike eiendommene. Taksten ville således reflektert den generelle prisutvikling bedre, samtidig som at individuelle forskjeller kunne vært redusert i perioden.

At alminnelig taksering skal skje hvert tiende år, kan også være problematisk for enkelte spesielle eiendomsskatteobjekter på grunn av deres karakter. Jeg tenker her særlig på eiendommer hvor det utvinnes naturforekomster. Slike eiendommer vil falle i verdi etter hvor mye som tas ut gjennom perioden, og i tillegg være utsatt for vanskelige konjunkturer. Den opprinnelige taksten kan likevel bli stående i 10 år, og dette kan skape et misforhold mellom takst og faktisk omsetningsverdi. Det samme resonnetet kan også anvendes for installasjoner der deres verdi er tidsbegrenset. Eksempelvis legges det en mengde olje og gassrør fra offshore virksomhet inn til land. Deres verdi vil også her avta etter hvert som olje og gassfeltene reduseres.

Det problematiske er imidlertid at byskatteloven opphevet. En endring måtte derfor inntas i eiendomsskatteoven eller en tilleggslov, hvilket kan bidra til større forvirring på et område som allerede er lite tilgjengelig.

#### 3.4.1.1 Unntak fra tiårsregelen ved alminnelig taksering

##### **Adgang til taksering forut for ordinær frist**

Regelen om at alminnelig taksering foregår hvert tiende år er ikke absolutt. Tiårsregelen gjelder med mindre *"bystyret under særegne forhold beslutter, at ny taksering tidligere skal finne sted."*, jf. byskatteloven § 4 (1) 2. Den nye taksten vil da bli stående i ti år, med mindre det besluttes enda en ny taksering. *"Særegne forhold"* taler for at dette er en snever

unntaksregel. I følge Thomle<sup>43</sup> skal ”Særegne forhold” forstås som alle tilfeller hvor taksten ikke lenger gjenspeiler de virkelige verdier på grunn av endrede forhold. Dette gjelder enten den gamle taksten anses for lav eller for høy.<sup>44</sup> Finansdepartementet har ellers uttalt i brev,<sup>45</sup> at særegne forhold vil foreligge ved kommunesammenslåing. I forbindelse med forslag til overgangsregler når det gjelder taksering, antar departementet i forarbeidene<sup>46</sup> at utvidelse av virkeområdet for eiendomskatten også vil være et ”særegent forhold”. I brev<sup>47</sup> til en kommune er det også uttalt at et ønske om å øke skattegrunnlaget ikke omfattes av bestemmelsen.

### **Adgang til taksering etter ordinær frist**

Det andre unntaket fra tiårsregelen fremgår av byskatteloven § 4 (1) 4:

*”Under særegne forhold kan kommunestyret også beslutte, at taksering først skal finne sted senere, dog ikke over tre år fra den tid, da takseringen ordinært skulde ha vært avholdt.”*

Regelen tar sikte på forhold som gjør at takstene kan bli unormalt høye eller lave, typisk spesielle konjunkturer. Reglen gir hjemmel for at taksering av hele kommunen kan utsettes til normale markedsforhold foreligger, dog ikke lenger enn tre år. Ordlyden krever samtykke fra departementet ved en slik beslutning, men departementet uttaler i brev<sup>48</sup> at krav om godkjenning er opphørt, grunnet unntaket i eiendomsskatteloven § 33 (3). Bestemmelsen har liten betydning på grunn av unntaket i nevnte bestemmelse.

---

<sup>43</sup> Thomle, 1967 s. 5 note 1

<sup>44</sup> I. c

<sup>45</sup> Brev fra Finansdepartementet av 13.1.2003 til Hammerfest kommune. ”Eiendomsskatt – adgangen til ny taksering forut for ordinær frist” Uttalelsen stammer fra upublisert brev av 13.6.1996

<sup>46</sup> Ot.prp.nr. 77(2006 – 06) s. 49

<sup>47</sup> Brev fra Finansdepartementet av 28.9.2006 (Kommunens navn er fjernet i brevet)

<sup>48</sup> Brev fra Finansdepartementet av 7.07.1993 til Advokat Morten Koldaas

### **Vedtak om forlengelse av takstperioden**

Det tredje unntaket fremgår av eiendomsskatteloven § 33 (3). Etter dette unntaket kan kommunestyret gjøre vedtak om at *”den siste ålmenne verdsetjinga for utskrivning av eiendomsskatt, skal gjelde fram til reglane i § 8 vert sette i kraft.”* Regelen ble altså vedtatt, som det fremgår av ordlyden, som en midlertidig regel i den forventning om at likningsverdien snart skulle benyttes.

### **Vedtak om oppjustering av taksten**

Den siste unntaksbestemmelsen ble gitt ved en midlertidig tilleggslov<sup>49</sup> til eiendomsskatteloven. Romertall I første punktum gir hjemmel til at:

*”Kommunestyret kan gjere vedtak om auke av det verdet (taksten) som eigedomen vart satt i ved den siste ålmenne verdsetjinga for utskrivning av eiendomsskatt.”*

At det gjøres ved *”vedtak”*, innebærer at alminnelig taksering ikke skal foretas. Økningen av taksten foregår dermed som en ren kontorforretning. Regelen benyttes gjerne i kombinasjon med forrige unntak om at siste alminnelige taksering skal gjelde utover tiårsperioden. Videre følger det av romertall I tredje punktum at:

*”Auken kan skje stegvis over fleire år, men må ikkje vere meir enn 10 prosent av det opphavelige skattegrunnlaget for kvar år etter 10 årsfristen for den siste ålmenne verdisetjinga...”*

Samlet betyr dette at når tiårsperioden er utløpt, så kan kommunestyret i stedet for å foreta omtaksering, gjøre vedtak om økning av den verdien som eiendommen ble satt til ved siste alminnelige taksering, med opptil ti prosent for hvert år etter tiårs perioden. Dette sparer kommunen for utgifter. Et særlig spørsmål er hva som vil skje etter disse reglene om eiendomsskatteområdet utvides til å gjelde hele kommunen. Forarbeidene til

---

<sup>49</sup> Lov 17.12.1982 nr. 82 om mellombels tillegg til lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane.

endringsloven<sup>50</sup> som utvidet eiendomsskatteområdet, berører ikke spørsmålet. Men Finansdepartementet<sup>51</sup> antar at dette også vil gjelde ved utvidelse av eiendomsskatteområdet til å gjelde hele kommunen, slik at kommunestyret kan velge å foreta ”kontortaksering” av de eiendommer som allerede er taksert, og nytaksering av de øvrige eiendommene.

Etter annet punktum utvides regelen til også å gjelde for eiendommer som er taksert innenfor tiårsperioden.

*”Kommunestyret kan dessutan gjere vedtak om at det skal gjerast eit tilsvarande tillegg for dei eigedomane som er verdsette særskilt før eit tidspunkt som kommunestyret fastset.”*

Imidlertid oppstilles det en begrensning ved at regelen bare gjelder for eiendommer som er særskilt takserte før et tidspunkt fastsatt av kommunen. Dette må bety at eiendommer taksert etter dette fastsatte tidspunkt, kan unntas fra vedtaket om verdiøkning. Samtidig antar Finansdepartementet,<sup>52</sup> at takseringer som foregår innefor tiårsperioden skal tilpasses det eksisterende takstnivå. Det virker derfor lite konsekvent at det etter dette alternativet, likevel skilles mellom når eiendommene er taksert i adgangen til å oppjustere taksten.

Den prosentvise verdien må alltid ta utgangspunkt i det ”*opphavelege skattegrunnlaget*”. Er for eksempel eiendommen taksert til kroner 100 000, så vil det årlige tillegget aldri kunne utgjøre mer enn kroner 10 000. Men det er også en begrensning i byskatteloven § 5, ved at taksten uansett ikke kan settes høyere enn salgsverdien.

### 3.4.2 Særskilt taksering

I tillegg til den alminnelige takseringen, kan faste eiendommer også takseres særskilt i ti års perioden. Byskatteloven § 4 (3) er ett av to slike grunnlag:

---

<sup>50</sup> Ot.prp. nr 44 (2005-06)

<sup>51</sup> Brev fra Finansdepartementet til Landssammenslutninga av vassdragskommunar av 8.5.2007

<sup>52</sup> Brev fra Finansdepartementet til Lindås kommune av 12.1.1995



*”I tiden mellom de alminnelige eiendomstaksringer skal omverdssettelse skje når det er foregått deling av eiendommen, når de på eiendommen stående bygninger nedrives eller ødelegges av brann eller lignende, og når det på eiendommen er oppført nye bygninger som antas å ha en verdi av minst kr. 10 000.”*

Takseringen gjelder altså verdsettelse av individuelle eiendommer ”i tiden mellom” de alminnelige takseringer. Ordlyden gir ikke noe svar på om hele eiendommen må takseres på nytt, eller om det kun er endringene som skal tas i betraktning. Jeg kan heller ikke finne noen konkrete svar, eller indirekte fortsetninger i forarbeidene.<sup>53</sup> I Thomles kommentarutgave<sup>54</sup> til byskatteloven fremgår det imidlertid, at det normalt bare kan skje en justering av den verdsettelsen som ble foretatt ved siste alminnelige taksering. Finansdepartementet har i brev<sup>55</sup> lagt til grunn samme standpunkt om at bestemmelsen gjelder justering av taksten. Thomle legger også til grunn at der ny takst avholdes på grunn av deling, kan ”eiendomsverdien således settes opp i den utstrekning selve delingen har ført til en verdiøkning.”<sup>56</sup> Jeg antar derfor at den nye takstverdien kan reflektere den samlede verdiøkning for eiendommen, og ikke bare kostnaden av det konkrete tiltaket som er gjort på eiendommen. Takstgrunnlaget må forøvrig tilpasses det alminnelige takstnivået ved siste alminnelige taksering ved en slik justering.

I byskatteloven § 4 (3) gis det videre eksempler på enkelte hendelser som gir grunnlag for omverdssettelse. Om disse inntre, ”skal” endringene takseres i følge bestemmelsen. Etter ordlyden er det ikke fastsatt noen konkret sum for verdireduksjon, utover at bygningen ”nedrives eller ødelegges av brann eller lignende”. Spørsmålet er hvor omfattende endringen i bygningsmassen må være før særskilt taksering skal avholdes. Ordlyden gir inntrykk av en tilgrenset total ødeleggelse. I forarbeidene til eiendomsskatteloven § 9 står

---

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 5 for 1909, Indst. O. VI for 1909, Ot.prp. nr 43 for 1910, Indst. O. VI for 1911

<sup>54</sup> Thomle, 1967 s.8, note 6.

<sup>55</sup> Brev fra Finansdepartementet av 24.6.1996 ”Eigedomsskatt – Taksering”

<sup>56</sup> Thomle, 1967 s. 8, note 6.

det at bestemmelsen stort sett svarer til byskatteloven § 4 (3). I Harboes kommentarer til eiendomsskatteloven § 9 står det følgende:

*”Fullstendig riving av eller ødeleggelse omfattes klart nok av bestemmelsen, men det kan være noe usikkert om også delvis riving eller ødeleggelse kan påberopes av den eiendomsskattepliktige. Etter lovens ordlyd synes det å være nokså høy grad av verdiforringelse.”*<sup>57</sup>

På bakgrunn av uttalelsen synes det å være adgang til særskilt taksering også i de tilfeller hvor fullstendig ødeleggelse ikke foreligger, men slik at det likevel skal svært mye til.

Bestemmelsen nevner kun oppføring av ”nye bygninger”. Påbygg på eksisterende eiendommer omfattes dermed ikke av bestemmelsen, jf. Thomle.<sup>58</sup> Ved oppføring av ”nye bygninger”, er imidlertid omtaksering påkrevd allerede ved en ”verdi av minst 10 000 kr.” Dette beløpet harmoniserer ikke særlig godt med det verditap, som trolig foreligger der bygningen ”nedrives eller ødelegges av brann eller lignende”, hvor takstnemnda også plikter å foreta omtaksering. Etter mitt skjønn burde det vært stilt like krav til de to kategoriene av endringene. En annen sak er at det trolig vil være resursskrevende for kommunen å foreta omtakseringer ved såpass lave beløp. Beløpet på 10 000 kroner synes derfor å være for lavt sett i lys av dagens prisnivåer. Jeg bemerker at beløpet opprinnelig var satt til kr. 2 000 ved lovens vedtagelse i 1911, og dette bør være grunnlag for en revisjon av satsen. Men også her møter man problemet med at byskatteloven er opphevet med påfølgende konsekvenser.

Som alternativ til omverdsettelse etter byskatteloven § 4 (3), kan særskilt verdsettelse også foretas etter byskatteloven § 4 (4) 1:

---

<sup>57</sup> Harboe, 2004, side 97

<sup>58</sup> Thomle, 1967 s. 9, note 7

*”Formandskapet saavel som den skattepliktige har adgang til at forlange særskilt værdsættelse avholdt i tiden mellem de almindelige eiendomstaksninger i tilfælde, hvor værdien av en eiendom ved indtraadte forandringer antages at være væsentlig forøket eller formindsket i forhold til andre eiendomme.”*

Bestemmelsen gjelder i likhet med § 4 (3) forandringer som har forekommet etter siste taksering på den enkelte eiendom. Men i motsetning til § 4 (3), som kun hjemler en justering av taksten, omfatter § 4 (4) en total omverdssettelse av eiendommen.<sup>59</sup> Skattyter kan også selv ta initiativet til omtaksering etter bestemmelsen i motsetning til § 4 (3). Men hva innebærer så *”indtraadte forandringer”*? Naturlig språklig forståelse tilsier etter mitt skjønn at dette kan være hva som helst, så lenge det foreligger en forandring. Thomle<sup>60</sup> legger til grunn at dette alternativet omfatter påbygninger og forbedringer av eksisterende eiendommer, hvilket innebærer at det må trekkes en grense mot § 4 (3) som omfatter nybygninger. Forandringen kan altså gjelde eiendomsskatteobjektet i seg selv. Men forarbeidene<sup>61</sup> til byskatteloven legger til grunn at *”indtraadte forandringer”* også innebærer:

*”... forandringer som følge av de enkelte eiendomsværdiers stigning eller nedgang i det paagjældende strøk.”*

Dette er ytre faktorer som påvirker den enkeltes eiendoms verdi. Det ser derfor ikke ut til å foreligge noe krav om at verdiforandringen må skyldes eiendommen selv. For eksempel vil en jernbane eller en vei som legges like i nærheten øke tilgjengeligheten til en eiendom, hvilket kan gi utslag på eiendommens verdi. Men forutsetningen er likevel at verdien må være *”væsentlig forøket eller formindsket i forhold til andre eiendomme”*. Harboe<sup>62</sup> legger derfor til grunn at *”alminnelig inflasjon”* ikke kan være grunnlag for omtaksering for et

---

<sup>59</sup> Thomle, 1967 s.8 /9 note 6.

<sup>60</sup> Thomle, 1967 s. 9 note 7

<sup>61</sup> Indst. O. VI for 1911 s. 89

<sup>62</sup> Harboe, 2004, s. 163

utvalg eiendommer. Dette synspunktet stemmer godt med ordlyden fordi en inflasjon vil gjelde alle eiendommer. Jeg antar at endringen videre må være av en mer permanent karakter, slik at sykliske skifter for en spesiell industri ikke uten videre kan resultere i omtaksering.

Imidlertid er det vanskelig å avgjøre hvor mye eiendomsverdien må stige eller synke i forhold til andre eiendommer, før bestemmelsen kommer til anvendelse. "Vesentlig" gir inntrykk av det skal mye til. Harboe<sup>63</sup> mener at "vesentlig" betyr at det skal "nokså mye til". Det kan videre spørres om verdistigningen skal angis i prosent eller kroner. En verdistigning på 10 millioner kroner i forhold til andre eiendommer høres isolert sett mye ut, men dersom eiendommen er verdt 100 millioner og sammenlignbare eiendommer er av lik verdi, så vil verdistigningen bare utgjøre 10 prosent. I Rt. 1999 side 192<sup>64</sup> ble det stilt spørsmål om hva "vesentlig" innebærer, men Høyesterett tok ikke stilling til problemstillingen. Jeg har ikke funnet andre dommer som omhandler vilkåret i bestemmelsen. Imidlertid uttalte Høyesterett seg om et vesentlighetskrav i landsskatteloven § 54 (2) i Rt. 1964 side 492<sup>65</sup>, som gjaldt beskatning av en aksjepost fra "selgende gruppe". Førstvoterende utalte at "vesentlig" i et slikt tilfelle innebærer:

*" ... mer enn en kvantitativt betydelig del..."*

Det uttales videre:

*"Jeg bemerker at man i praksis visstnok bare unntaksvis har gått under ca. 30 % uten at jeg finner grunn til å ta standpunkt til om en slik grense kan tillegges mer alminnelig gyldighet. Det er vel så at noen fast minstegrense ikke godt kan oppstilles, idet bedømmelsen vil variere etter forholdene i den enkelte sak."*

---

<sup>63</sup> Harboe, 2004, s. 163

<sup>64</sup> Side 196 og side 202

<sup>65</sup> Side 494

Høyesterett er forsiktig med å angi noe absolutt krav, og tar forbehold ved at forholdene kan variere. Byskatteloven § 4 (4) gjelder en annen problemstilling enn ovennevnte sak, men kan gi en indikasjon på hva Høyesterett legger i hva som er ”vesentlig”.

Begjæring om omverdssettelse kan fremsettes der det ”antages” at vesentlige verdiforandringer i forhold til andre eiendommer foreligger. I forarbeidene<sup>66</sup> uttaler Kristiania huseierforening at:

*”... man burde have kunnet vente, at propositionen blant sine bestemmelser i § 4 havde givet adgang for den enkelte skatyder, naar han i høieste grad blev forurettet, til at faa omtakst, i fald han sandsynliggjorde<sup>67</sup>, at taksten paa grund av værdiansettelsen, der seet i forhold til eiendomsbesidderne i sin alminnelighed maatte ansees som uretfærdig stor.”*

På bakgrunn av det siterte fremgår det videre i forarbeidene at § 4 (4) skulle inntas i loven. Det ser derfor ut som at omtaksering kan innvilges, der det er sannsynliggjort at verdien har endret seg vesentlig i forhold til andre eiendommer. Det kan imidlertid være vanskelig å sannsynliggjøre en vesentlig verdiendring før eiendomsskatteobjektet er taksert. Problemet vil særlig gjelde ved ”verk og bruk” hvor det kanskje byttes ut, tilføres og trekkes fra en rekke skattepliktige installasjoner i ti års perioden. Enkelte av disse objektene inneholder kompliserte installasjoner som det kan være svært vanskelig å gi noen eksakt verdivurdering av.

I en slik sannsynlighetsvurdering bør det ikke stilles for strenge krav dersom det er skattyter som begjærer omtaksering. Dette skyldes blant annet at skatteyter selv eventuelt må betale omkostningene ved en slik omverdssettelse, jf. byskatteloven § 4 (5). Det er også han som er pålagt å betale skatten, og da bør adgangen til å forsøke å fastsette ny takst ikke være for streng i de tilfeller han mener å ha krav på det. Samtidig krever ordlyden en

---

<sup>66</sup> Indst. O. nr. VI for 1909 s. 222

<sup>67</sup> Min understrekning

skjønnsmessig vurdering, hvilket bør komme skatteyder til gode. Høyesterett<sup>68</sup> har fastslått at det er takstnemndene som tar stilling til krav om omtaksering.

Hvis det så foretas en omtaksering, men det viser seg at verdiendringen ikke er ”*væsentlig*”, kan man spørre på om den nye taksten likevel skal benyttes ved senere utskrivning av eiendomsskatt. Jeg tolker bestemmelsen slik at ordlyden isolert ikke sier mer enn når det er adgang til å forlange omtaksering innenfor tiårsperioden. Jeg kan ikke se at lovforarbeidene<sup>69</sup> tar stilling til spørsmålet. Likevel synes det å ligge som en forutsetning i bestemmelsen at den nye taksten ikke kan benyttes i slike tilfeller. Det ville ikke gitt særlig mening om man først oppstilte et vesentlighetskrav, for deretter å legge den nye taksten til grunn uansett. Slik jeg ser det, er vesentlighetskravet et uttrykk for et unntak fra tiårsreglen som ikke er ment å være for vid. Ved å åpne adgangen for å legge den nye taksten til grunn, ville man med dette utvidet anvendelsesområdet for unntaket. Dette kan videre bryte med likhetsprinsippet, ved at enkelte eiendommer hadde fått en høyere eller lavere takst som skulle legges til grunn, til tross for at vesentlighetskravet ikke er oppfylt. Jeg legger derfor til grunn at en ny takst kun kan benyttes som nytt grunnlag, der det er sannsynlig at vesentlighetskravet er oppfylt i forhold til andre eiendommer.

Byskatteloven § 4 (4) gir forøvrig ikke adgang til å oppregulere taksten der denne er satt for lavt på grunn av rettsanvendelsesfeil. Finansdepartementet har uttalt i brev<sup>70</sup> at bestemmelsen:

*”... gir etter departementets syn ikke hjemmel for oppregulering i tilfelle hvor taksten er satt for lavt på grunn av feil ved rettsanvendelsen på takseringstidspunktet.”*

---

<sup>68</sup> Rt. 1999 s. 192 på s. 199

<sup>69</sup> Ot.prp. nr. 5 for 1909, Indst. O. VI for 1909, Ot.prp. nr 43 for 1910, Indst. O. VI for 1911

<sup>70</sup> Brev til Statkraft av 24.5.1995 ”Eiendomsskatt – adgang til omtaksering”

Dette må være naturlig, ettersom byskatteloven § 4 (4) kun gjelder forhold hvor verdien har endret seg etter at taksten ble avsagt, på grunn av endringer knyttet til eiendommen eller som får betydning for eiendommen.

Etter bestemmelsen har både skattyter og *"formannskapet"* adgang til å forlange særskilt verdsettelse i tiden mellom de alminnelige eiendomsskattetakseringer, jf. § 4 (4).

*"Formannskapet"* i kommunen velges blant medlemmene i kommunestyret, jf.

kommuneloven § 8 nr. 2. Dette betyr at formannskapet har fått delegert kommunestyrets kompetanse, hvilket innebærer at kommunen blir part i saken. Er det ikke formannskap skal denne myndigheten utøves av kommunestyret som kan delegere denne kompetansen etter kommuneloven § 20 nr. 3 (1).<sup>71</sup>

Byskatteloven § 4 (5) bestemmer følgende:

*"Naar begjæring om omverdsættelse fremsættes av den skattepliktige, har denne at tilsvare omkostningene ved samme. Begjæringen må i tilfelle være fremsatt innen 1 nov i året forut for skatteåret."*

Bestemmelsen pålegger skattyter å bekoste omverdsættelsen etter byskatteloven § 4 (4) i motsetning til taksering etter de andre takseringsbestemmelsene. Men kommunens utlegg til sakkyndig bistand kan ikke inkluderes i *"omkostningene"*.<sup>72</sup>

Begjæring om omverdsættelse må fremsettes innen 1. november året for ut skatteåret av skattyter. Men bestemmelsen er taus om det foreligger en tilsvarende frist for formannskapet til å begjære omverdsættelse. Jeg antar derfor at det ikke foreligger noen slik frist for disse utover begrensningen i eiendomsskatteloven § 14, der skatten må være skrevet ut innen 1. mars i skatteåret.

---

<sup>71</sup> Utv.1999 s. 222, Harboe, 2004, s. 163

<sup>72</sup> Brev fra Finansdepartementet av 18.5.1995 til advokat Jan-Ola Hedblad

### 3.5 Overtakst

Om skatteyter ønsker å begjære overtakst, så har han anledning til dette, jf. byskatteloven § 4 (1) 6 og § 4 (2) 3. I byskatteloven § 4 (1) 6 heter det at:

*”Overtakst ved det dobbelte antall på samme måte oppnevnte menn finner sted, når det forlanges av formannskapet eller vedkommende skattyder.”*

Taksten er i dette tilfellet fastsatt av de *”særskilt oppnevnte takstmenn”* etter byskatteloven § 4 (1). Bestemmelsen krever at det skal oppnevnes en egen nemnd med dobbelt antall takstmenn, som er valgt på samme måte som takstnemnda til å behandle klagen. Det er således kommunestyret som velger nemnda. I praksis kalles denne nemnden for overtakstnemnda. Videre står det at slik overtakst må *”forlanges”* av formannskapet eller skattyter selv. Overtakstnemnda kan derfor ikke rette feil begått av takstnemnda på eget initiativ.

Ordlyden gir inntrykk av at klager ikke plikter å fremsette noen begrunnelse for klagen, men jeg antar at forvaltningsloven § 32 kan være retningsgivende som minimumsinhold etter dagens standard. Noe slikt vil i så fall innebære at skattyter må gis nødvendig veiledning for å ivareta sine interesser. Klagen må rette seg mot selve ansettelsen av skattegrunnlaget, ettersom det er dette byskatteloven § 4 omhandler. Dette vil typisk innebære uriktig faktum, feil rettsanvendelse, feil saksbehandling, uriktig skjønn eller usakelig forskjellsbehandling.

Bestemmelsen gir ingen veiledning for hvordan overtakstnemnda skal arbeide for å komme frem til et nytt skattegrunnlag. Imidlertid må det ligge i sakens natur, at det samme regelverket også skal gjelde for overtakstnemnda som fortakstnemnda. Jeg antar videre at overtakstnemnda har videre rett til full overprøving av hele taksten, men kan også begrense seg til klagepunktene jf. prinsippet i forvaltningsloven § 34, selv om dette ikke direkte går frem av ordlyden.



Når det gjelder klage etter byskatteloven § 4 (2) heter det i § 4 (2) 3 at:

*”Klager over ansettelsene avgjøres av en sakkyndig ankenemnd etter forutgående besiktigelse.”*

Alternativet gjelder klage over ansettelse av skattegrunnlaget foretatt av den sakkyndige nemnda som fastsetter taksten i byskatteloven § 4 (2). Begrepsbruken i § 4 (1) og § 4 (2) er noe ulik, hvilket skyldes som tidligere nevnt at § 4 (2) ble vedtatt på et senere tidspunkt. Imidlertid kan jeg ikke se av forarbeidene<sup>73</sup> at det er tilsiktet noen forskjell mellom bestemmelsene utover den ulike organiseringen. Det som er sagt ovenfor om overtakstnemnda, må derfor gjelde tilsvarende for den sakkyndige ankenemnda. Etter ordlyden i § 4 (2) avgjøres klagen forøvrig av sakkyndige nemnda alene, uten hjelp eller forslag fra ansatte besiktigelsesmenn.

### 3.6 Krav til begrunnelse

Det foreligger ingen krav til begrunnelse av det ordinære takstgrunnlaget verken i byskatteloven eller eiendomsskatteloven. Det må derfor antagelig være nok at det går frem av vedtaket hvilken eiendom som er taksert, og på hvilken måte man har kommet frem til takstgrunnlaget på.

Byskatteloven § 4 inneholder heller ingen krav til begrunnelse av klagevedtaket. Imidlertid inneholder eiendomsskatteloven § 22 en regel om begrunnelse av klage. Her står det at klagen skal avgjøres skriftlig med en *”stutt grunngjeving for avgjerda”*. Begrunnelsen ser derfor ikke ut til å måtte være særlig inngående. Men klage etter dette alternativet gjelder klage over selve utskrivningen, ikke takstgrunnlaget. Bestemmelsen er heller ikke iverksatt, jf. eiendomsskatteloven § 33. Det synes da ikke å foreligge noen krav til å begrunne klagevedtaket verken etter eiendomsskatteloven eller byskatteloven. Spørsmålet må da

---

<sup>73</sup> Ot.prp. nr. 44 (1965 – 66) (I a Taksering av fast eiendom)

være om eiendomsskatteloven § 22 kan anvendes analogisk. I Rt. 1987 side 1166<sup>74</sup> på side 1170/1171 kommenteres forholdet til begrunnelse.

*”Jeg vil først understreke at det må være klart at vedtak som det denne saken gjelder, må begrunnes. Den gjeldende lovordning stiller ikke noe bestemt krav med hensyn til karakteren eller omfanget av en slik begrunnelse. Lov om eiendomsskatt inneholder - som nevnt under anførselene fra kommunen - i § 22 en regel om begrunnelse. Denne bestemmelsen er imidlertid ennå ikke trådt i kraft. Jeg finner likevel bestemmelsen, i sin knappe form, angir et krav som i alle fall må gjelde: at det skal gis ”ei stutt grunngjeving for avgjerda”*

*Selv om jeg hadde funnet det ønskelig at overtakstnemnda hadde utdypet sin begrunnelse, tilfredsstillter denne - etter mitt skjønn - de krav som man må kunne stille og som er omtalt i eller følger av flere avgjørelser, således i Rt-1938-723 og 1974-332.”*

For det første viser dette at overtakstnemnda må avgi en begrunnelse. For det andre viser uttalelsen at det stilles krav til begrunnelsens omfang, men dette omfanget synes ikke å være strengt. I Rt. 1974 side 332<sup>75</sup> som det vises til ovenfor uttales det på side 336/337 at:

*”Den begrunnelse som er gitt for overtaksten, må ses i sammenheng med det bedriften hadde fremholdt i sin klage og det materiale den hadde lagt frem for overtakstnemnda. På denne bakgrunn finner jeg at den begrunnelse som er gitt for taksten, tilfredsstillter de krav som det er vanlig å stille til begrunnelse av skjønn og forvaltningsavgjørelser. Som det fremgår foran, finner jeg begrunnelsen tilstrekkelig til å vise at overtakstnemnda har bygget på riktige takseringsprinsipper etter byskatteloven § 5. ”*

Dette må bety at kravet til begrunnelse kan innebære en forholdsmessighetsvurdering i forhold til hva som er anført av klager. Videre må det fremgå hva overtakstnemnda har

---

<sup>74</sup> Odda kommune mot A/S Kongeberg Våpenfabrikk

<sup>75</sup> Rjukanfoss mot Porsgrunn kommune (Hydrodommen)

bygget på, altså hvilke momenter som er lagt til grunn for avgjørelsen. I Rt. 1987 side 1290<sup>76</sup> uttaler Høyesterett seg på nytt om kravet til begrunnelse på side 1305:

*”Når smelteverket ikke nevnte kraftprisen i sin argumentasjon om avkastningsverdien, kan det ikke anses som en saksbehandlingsfeil at heller ikke nemnda har nevnt den i sin begrunnelse. Nemndas avgjørelse for øvrig var av skjønnsmessig karakter, og jeg kan ikke se at det var nødvendig med begrunnelse utover den som var gitt.”*

Også her ser det ut som at overtakstnemnda kan begrense seg til klagepunktene. Og så lenge det fremgår hva skjønnnet bygger på, trengs det ikke å redegjøres for den skjønnsmessige siden av hvordan de har kommet frem til det nærmere resultatet. Men i Rt. 1994 side 378<sup>77</sup> opphevet Høyesterett en overtakst på grunn av mangelfulle skjønnsgrunner. Det uttales på side 383 at:

*”Bevisførselen for Høyesterett trekker etter min mening sterkt i retning av at 85 prosent av installert effekt som salgbar kan være altfor høy, slik også lagmannretten er kommet til. De skjønnsmessige sider av denne vurderingen kan domstolene ikke prøve. Men den begrunnelse overtakstnemnda har gitt, er etter min mening for knapp.”*

På side 384 står det videre:

*”Etter dette er jeg kommet til at overtaksten må oppheves på grunn av mangelfulle skjønnsgrunner, i det jeg finner det sannsynlig at denne saksbehandlingsfeil kan ha virket bestemmende på takstvedtaket.”*

I denne saken hadde overtakstnemnda lagt frem en utfyllende redegjørelse som begrunnelse for at 85 prosent av den installerte effekten var salgbar. Begrunnelsen var derfor langt over en *”stutt grunngjeving”*, som var tilstrekkelig i Rt. 1987 side 1186. Forskjellene på disse to

---

<sup>76</sup> Odda kommune mot Norzink A/S

<sup>77</sup> Vinje kommune mot Statkraft SF

sakene er imidlertid at faktum var relativt klart i Rt. 1987 side 1186, mens i Rt. 1994 side 378 var faktum uklart og tvilsomt. I sitatet ovenfor trekkes bevisførselen inn, hvilket kan tilsi at Høyesterett setter strengere krav til begrunnelse der det er uklarhet ved de faktiske omstendighetene. Rt. 1995 side 1499<sup>78</sup> gjaldt også vanskelige bevismessige sider ved saken. Høyesterett viste her til Rt. 1994 side 378 og pekte på at begrunnelsen var ”*snau og lite tilfredsstillende*”. Det fremstår dermed som noe usikkert hvilke krav som faktisk stilles til en begrunnelse. Det må imidlertid i det minste gjelde et krav om begrunnelse for det resultat som overtakstnemnda har kommet til. Videre bør det fremgå at klagerens anførsler er behandlet. Og overtaksten må begrunnes på en slik måte at det direkte eller indirekte fremgår hvilke faktiske forhold nemndas skjønnsmessige vurdering bygger på, samt hvilke verdsettelsesprinsipper resultatet bygger på. I motsatt fall vil det ikke være mulig å se hva som er lagt til grunn, hvilket gjør det vanskelig å ta stilling til eventuelle feil som måtte foreligge.

### 3.7 Feil ved takstvedtaket

#### 3.7.1 To hovedtyper av rettslige feil som takstvedtaket kan lide av

Et takstvedtak kan lide av innholdsmangler. Dette er et spørsmål om organet har kompetanse til å treffe et vedtak med et slikt innhold.<sup>79</sup> Eksempelvis at taktnemnda manglet hjemmel, fordi objektet ikke var eiendomsskattepliktig.

Når denne grensen for takstnemndas kompetanse er overskredet, foreligger det feil ved takstvedtakets innhold, enten det er den rettslige eller faktiske bedømmelsen av forholdet som har sviktet.<sup>80</sup> Eksempel vurderingen om et objekt er å anse som fast eiendom etter eiendomsskatteloven § 4 (2). Takstnemnda tror en husvogn er fast bakketilknyttet, hvilket kan være en faktisk feil. Alternativt kan takstnemnda tro at en flyttbar husvogn er skattepliktig, hvilket er en rettslig feil.

---

<sup>78</sup> Hemnes kommune mot Statkraft

<sup>79</sup> Eckhoff og Smith, 2003, s. 424

<sup>80</sup> Eckhoff og Smith, 2003, s. 426

Et takstvedtak kan også lide av tilblivelsesmangler. Dette er feil i måten en takst er kommet i stand på, og er altså noe annet enn innholdsmangler.<sup>81</sup> Innenfor denne kategorien finnes det ulike mangler. Feilen kan gjelde personelle kompetansemangler, eksempel feil organ ved at eiendomsskattekontoret takserer i stedet for takstnemnda. Det kan gjelde saksbehandlingsfeil, eksempel mangelfull begrunnelse av vedtaket. Det kan også gjelde uriktige skjønnsforutsetninger, eksempel utenforliggende hensyn hvor taksten tar i betraktning forhold som ikke har betydning for omsetningsverdien.

### 3.7.2 Følgen av rettslige feil ved takstvedtaket

Innholdsmangler fører ofte til ugyldighet,<sup>82</sup> for eksempel at et objekt er uriktig taksert som fast eiendom. Ved tilblivelsesmangler blir forholdet mer nyansert. Disse feilene fører som regel ikke til ugyldighet med mindre de kan ha virket inn på avgjørelsens innhold.<sup>83</sup> Det må her bety at taksten blir ugyldig hvis den har virket inn på takstvedtakets innhold, jf. prinsippet i forvaltningsloven § 41. Bestemmelsen gir anvisning på en sannsynlighetsvurdering.<sup>84</sup> Innhabilitet fører gjerne lett til ugyldighet fordi feilen ofte vil kunne ha virket inn på resultatet.<sup>85</sup> Mangelfull utredning kan ofte føre til ugyldighet fordi mulighetene for feilaktig vurdering kan lett oppstå.<sup>86</sup> Det samme gjelder manglende befaringsav eiendommen. Mangelfull begrunnelse vil bare unntaksvis føre til ugyldighet fordi det er vanlig å bestemme seg for hva vedtaket skal gå ut på før det er skrevet. Men hvis det er umulig å forstå hva vedtaket er bygget på, kan det likevel lett bli ugyldig,<sup>87</sup> jf. Rt. 1994 s. 378 og Rt. 1995 side 1499.

---

<sup>81</sup> Eckhoff og Smith, 2003, s 425

<sup>82</sup> Eckhoff og Smith, 2003, s. 424

<sup>83</sup> *ibid*, s. 425

<sup>84</sup> *ibid*, s. 429

<sup>85</sup> I. c

<sup>86</sup> I. c.

<sup>87</sup> *Ibid*, s. 430

### 3.7.3 Takstnemndas adgang til å rette feil uten at det foreligger klage

Regelen etter byskatteloven § 4 er at et takstvedtak må angripes. Dette må i utgangspunktet bety at en ugyldig takst blir stående inntil den blir endret etter klage eller av domstolene.

Men kan feil ved verdsettelsen rettes på annen måte enn ved hjelp av klagereglene i byskatteloven § 4? Kildene er mangelfulle på dette området. Bestemmelsen er taus om takstnemnd eller overtakstnemnda har adgang til å endre sin egen takst av eget tiltak. Det er imidlertid klart at overtakstnemnda ikke kan rette takstnemndas feil av eget tiltak.<sup>88</sup>

Overprøving må i tilfelle *"forlanges"* av skattyter, jf. byskatteloven § 4 (1) 6. At bestemmelsen er taus om nemndene kan rette egne feil av eget tiltak kan tolkes antitetisk, slik at det ikke er ment å være adgang til å endre egen takst uten at det foreligger klage fra skatteyter eller formannskapet. Men ettersom saksbehandlingsreglene i byskatteloven § 4 er svært generelle og ufullstendige ut fra dagens krav til forvaltning, antar jeg at lovgiver ikke har tatt stilling til spørsmålet.

Imidlertid foreligger det regler om retting i eiendomsskatteloven §§ 16 og 17. Men disse bestemmelsene retter seg mot feil ved selve utskrivningen. Utgangspunktet i §§ 16 og 17 er at feil ved utskrivningen skal rettes av eget tiltak, men med de begrensinger som fremgår av bestemmelsene. Etter eiendomsskatteloven § 16 skal regulære feil ved utskrivningen, slik som skrive- og regnefeil, rettes opp innen skatteårets utløp.<sup>89</sup> Retting av slike feil kan skje i så vel skatteyers favør som disfavør.<sup>90</sup> Det gjelder også feil som består i at det ikke er skrevet ut eiendomsskatt.<sup>91</sup> Andre feil enn de som omfattes av eiendomsskatteloven § 16 kan rettes opp også etter reglene i § 17. Det betyr at feil i fakta, feil i verdsettelsen og feil i rettsanvendelsen kan rettes etter § 17,<sup>92</sup> men med de begrensninger som følger av bestemmelsen. Eiendomsskatteloven § 17 (2) bestemmer at når eiendomsskatt ikke er utskrevet eller er utskrevet med for lav sum fordi verdien er satt for lavt ved ligningen, skal

---

<sup>88</sup> Motsatt forvaltningsloven § 35 (3)

<sup>89</sup> Ot.prp. nr. 44 (1974 – 75) s. 14

<sup>90</sup> Harboe, 2004, s. 118

<sup>91</sup> I. c.

<sup>92</sup> NOU:1996:20 s. 124

utskrivningen rettes bare så langt ligningen blir endret etter kapittel 9 i ligningsloven.<sup>93</sup> Bestemmelsen inneholder dermed regler om retting av verdifastsettelsen. Men paragrafen er bare satt i kraft for kraftanlegg. Om bestemmelsen også vil gjelde ved endring av takster som er avsagt etter takseringsreglene i byskatteloven §§ 4 og 5 virker usikkert. Man står da tilbake med utgangspunktet, hvilket er å begjære overtakst for å få rettet feil ved verdifastsettelsen.

Et tilfelle hvor det uansett må foretas retting, vil være når den avsamte taksten er blitt opphevet av domstolene som ugyldig. I praksis vil en slik omtaksering være til gunst for skatteyder. Som en konsekvens av at taksten er opphevet som ugyldig, må omtaksering i prinsippet også finne sted selv om omtakseringen er til ugunst for skatteyder. Der ugyldigheten skyldes feil i saksbehandlingen, går saken tilbake til overtakstnemnda, jf. eiendomsskatteloven § 23, jf. ligningsloven § 11-1 (5). Hvis feilen skyldes faktiske eller rettslige feil, så må saken gå til takstnemnda med klageadgang til overtakstnemnda.

Der en skattepliktig eiendom ved en feil ikke er blitt taksert ved den alminnelige takseringen, må den kunne takseres i tiden mellom de alminnelige takseringene enten feilen er av faktisk eller rettslig art. Men bare feil av faktisk art kan rettes opp med tilbakevirkende kraft i skatteyers disfavør, men rettingen må skje innenfor en to års frist, jf. eiendomsskatteloven § 17 (4).

Blanding av reglene i eiendomsskatteloven som er iverksatt og ikke iverksatt, sammenholdt med reglene byskattelovens § 4, gjør at lovstoffet mangler en helhetlig løsning for spørsmål knyttet til saksbehandling etter dagens krav. Som nevnt innledningsvis uttalte lovavdelingen,<sup>94</sup> at forvaltningsloven ville gjelde der man er utenfor eiendomsskatteloven. Problemet slik jeg ser det, er at man er utenfor og innenfor om hverandre, hvilket gjør det vanskelig å fastlegge hvor langt forvaltningsloven i tilfelle skal gjelde. Og dette vil gjelde tilsvarende for forvaltningsrettslige prinsipper. Det fremstår

---

<sup>93</sup> Min oversettelse

<sup>94</sup> Matheson/Woxholth: Lovavdelingens uttalelser 1976 -82 s. 547

derfor som uklart hvorvidt takstnemnda kan rette egne feil etter disse reglene. Likevel antar jeg at nemnda må kunne rette til skattyters gunst av eget tiltak. I denne forbindelse kan det også spørres om eiendomsskatteloven § 17 (5) om retting til gunst for skattyter på utskrevet skatt før foreldelse inntreffer, kan anvendes analogisk. Også dette synes usikkert, men de samme hensynene gjør seg gjeldende hvilket kunne tilsi en slik anvendelse.

#### 3.7.3.1 Fornyet behandling av takstnemnda etter begjæring om overtakst

Byskatteloven § 4 har ingen regler som svarer til forvaltningslovens regler om fornyet behandling i underinstansen ved klage. Jeg antar dermed at § 4 ikke er til hinder for en slik ordning, hvilket er vanlig praksis i forvaltningen. Skulle den nye behandlingen ikke føre til endring av taksten som krevd av skattyter, må derimot behandling i overtakstnemnda finne sted.

### 3.8 Takseringsfrister

Første gangs utskriving av eiendomsskatt reguleres av Lov av 4. mars 1962.<sup>95</sup> Etter denne loven må *”alminnelig taksering, herunder dog ikke mulige overtakster, være avsluttet innen utgangen av juni i det år skatt etter takstverdien første gang skal svares.”* Alminnelig taksering av alle skattepliktige eiendommer må derfor være avsluttet innen utgangen av juni i det år eiendomsskatt første gang utskrives. Det gjøres forøvrig unntak for *”mulige overtakster”*. Takseringsfrister for overtakster er ikke regulert gjennom andre bestemmelser, slik at alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper må antas å gjelde.

Ved senere takseringer kommer eiendomsskatteloven § 14 (2) til anvendelse. Av bestemmelsen fremgår det at *”Skatten skal så langt råd er, vera utskreven før 1. mars skatteåret.”* Men det er antatt skatten først er utskrevet når eiendomsskattelisten er utlagt etter eiendomsskatteloven § 15.

Bestemmelsen gir isolert bare anvisning på når skatten skal være skrevet ut, ikke når takseringen skal være avsluttet. Men i dette ligger det en forutsetning at når det foretas en

---

<sup>95</sup> Lov av 4. mars 1960 om tillegg til skattelover for landet og for byene av 18. august 1911



slik senere taksering, må en slik taksering være avsluttet så tidlig at eiendomsskatten kan være utskrevet før 1. mars i skatteåret. Også ved første gangs taksering av et ”verk og bruk” i perioden mellom de alminnelige takseringer, må takseringen være avsluttet så tidlig at skatten kan være utskrevet før 1. mars i skatteåret.

Bestemmelsen angir kun at skatten skal være skrevet ut innen 1. mars ”så langt råd er”. En praktisk problemstilling er om kommunen likevel kan oversitte fristen med den begrunnelse at takseringen ikke er avsluttet. En naturlig forståelse av ”Så langt råd er”, tilsier at regelen kan oppfattes som en ordensregel, ikke en absolutt frist. Finansdepartementet synes derimot å legge en strengere fortolkning til grunn.

*”Selv om fristen i § 14 annet ledd ikke er absolutt, antar departementet at den ikke kan oversittes uten at det foreligger spesielle grunner og at en for sen iverksettelse av taksering normalt ikke er tilstrekkelig grunn.”<sup>96</sup>*

Når det gjelder for sen iverksettelse av taksering, ser det ut til at det skal svært mye til før fristen kan oversittes. Spørsmålet er derfor hva som er ”tilstrekkelig grunn”. Det kan i denne sammenheng vises til en sak, der Kongsvinger kommune ønsket en uttalelse fra Finansdepartementet om problemstillingen. Bakgrunnen var at Nettet kommune hadde vunnet frem i Høyesterett om utskrivning av eiendomsskatt på Telenors Telecom Solutions eiendeler i kommunen. Kongsvinger kommune ønsket i denne forbindelse en avklaring på om fristen kunne oversittes på et slikt grunnlag. Departementet viste til uttalelsen ovenfor, og uttalte videre:

*”Dette gjelder både i forhold til den samlede utskrivning generelt og i forhold til utskrivning på vedkommende objekt spesielt.”<sup>97</sup>*

---

<sup>96</sup> Utv. 1983 s. 338 (Brev av 11.3.1983 til en bedrift, ukjent)

<sup>97</sup> Brev fra Finansdepartementet av 27.2. 2002 til Kongsvinger kommune

Jeg antar derfor at adgangen til å oversitte fristen, som følge av for sen iverksettelse av taksering er meget snever.

Ved begjæring om omtaksering av skattyter etter byskatteloven § 4 (5), må dette skje før 1. november i året forut for skatteåret, jf. samme bestemmelse. Takseringen må da foregå før 1. mars det påfølgende året.

### 3.9 Domstolsprøving

Overtakstnemndas avgjørelse er i utgangspunktet endelig. Men avgjørelsen kan bringes inn for domstolene om taksten er vilkårlig, om det er gjort feil i rettsanvendelsen, bevisbedømmelsen eller saksbehandlingen. Eiendomskatteloven § 23 angir hvilke regler som gjelder ved domstolsprøving.

*”Føresegnene i ligningsloven § 11-1 nr. 4 og 5 og skattebetalingsloven § 17-1 fjerde og femte ledd gjeld på tilsvarende vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eideomsskatt. Kommunen er part i saker om eideomsskatt.”*

Ligningsloven § 11-1 nr. 4 gir anvisning på en fristregel. Søksmål fra en skattepliktig må reises innen 6 måneder fra utlegging av skattelisten eller fra melding om vedtak i endringssak ble sendt skattyteren.

Ligningsloven § 11-1 nr. 5 gjelder de tilfeller domstolen fastslår at bare en del av den ilignede skatten skal betales, men det ikke lar seg fastslå det riktige skattebeløpet. Domsslutningen skal da an vise hvordan ny ligning blir å uføre. Kan ligningen ikke opprettholdes på grunn av formelle feil, skal avgjørelsen henvises til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet.

Skattebetalingsloven § 17-1 (4) gjelder tilsvarende som ligningsloven § 11-1 nr. 5 i saker om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring, slik at forføyningen skal stadfestes for det beløp som fremgår av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.

Skattebetalingsloven § 17-1 (5) har sammenheng med ligningsloven § 11-1 nr. 4. Etter 6 månedersfristens utløp i ligningsloven 11-1 nr. 4 kan ligningsavgjørelsen heller ikke bringes inn til prøving av tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Likevel slik at prøving alltid kan kreves inntil tre måneder etter den forføyning det klages over. Oppfriskning kan gis etter reglene i tvisteloven<sup>98</sup> §§ 16-12 til 16-14.

## **4 FASTSETTELSEN AV EIENDOMSSKATTEGRUNNLAGET**

### **4.1 Utgangspunktet i eiendomsskatteloven**

For at kommunen skal kunne skrive ut eiendomsskatt på den aktuelle faste eiendommen, må det foreligge et skattegrunnlag. Eiendomsskatteloven bygger på at selve verdsettelsen som grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt, skal foretas av ligningsmyndighetene etter reglene i ligningsloven og skatteloven, jf. eiendomsskatteloven § 8. Bestemmelsen er imidlertid ikke iverksatt med unntak for kraftanlegg.

Bakgrunnen fremgår av forarbeidene til eiendomsskatteloven av 1975<sup>99</sup>.

*”Av di likningstakstane skifter mellom og i dei einskilde kommunane, er departementet i samråd med skattedirektøren kome til at dei takseringsreglane som er fastsatt frå før bør halde frem til å gjelda til likningstakstane er samordna slik at dei høver betre som grunnlag for eiegedomskatten.”*

---

<sup>98</sup> Lov om mekling og rettergang i sivile tvister av 17. juni 2005 nr. 90

<sup>99</sup> Ot. prp nr. 44 (1974–75) s. 16

## 4.2 Verdinormen etter gjeldende rett

Inntil eiendomsskatteloven § 8 (1) trer i kraft, er det verdinormen i byskatteloven § 5 som angir skattegrunnlaget, jf eiendomsskatteloven § 33 (2).

*”Ved taksering ansættes eiendommens takstverdi til det beløp, som eiendommen efter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg.”*

Hva eiendommen kan ”avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg”, peker på at man skal frem til en omsetningsverdi ved verdiansettelsen. Med ”sedvanlige omsetningsforhold” gis det en anvisning på at den alminnelige omsetningsverdien skal legges til grunn. Av skattelovskomiteens innstilling<sup>100</sup> fremgår det:

*”... eiendommens skatteverdi skal ansættes til den antagelige salgsverdi (...) under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg, hensyn taget til dens beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhed. Baade kunstige oppskruede priser under `jobbetider` og nødpriser under usedvanlige trykkede tider bør efter komiteens mening altså sættes ud af betragtning, ligeledes saavel kjøpesummer mellem slægtninger som ved tvangssalg.”*

Dette innebærer en forskjell fra formuesansettelser. Thomle uttaler: *”Mens det ved formuesansettelsen er den salgsverdi, som eiendommen har ved et bestemt tidspunkt, som kommer i betraktning, har man her å utfinne gjennomsnittsverdien for et lengre tidsrom, den verdi som eiendommen må ha under normale forhold”*.<sup>101</sup>

Ved beregningen av verdifastsettelsen skal det tas hensyn til eiendommens ”beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet.” Momentene vil da gi seg utslag i den endelige omsetningsverdien. ”Beskaffenhet” må bety eiendommens fysiske tilstand. Eiendommens

---

<sup>100</sup> Innstilling fra skattelovskomiteen til Alminnelig skattelov for byerne av 1899

<sup>101</sup> Thomle, s. 7 note 1

”anvendelighet” oppfatter jeg som en ivaretagelse av andre faktorer ved eiendommen, som ikke omfattes av de andre momentene. Skattelovskomiteen uttalte:

*Som momenter for utfindelsen af eiendommens virkelige værdi handel og vandel, hvilken skal være udgangspunktet for ansættelsen av skatteværdien, er saaledes tilføjet eiendommens anvendelighet ved siden av udtrykkene i loven av 1880: dens beskaffenhet og beliggenhet, i det komiteen har fundet, at den omstændighet, at en eiendom er særlig skikket til f ex.. til et kaianlægg eller for en bestemt bedrift ikke helt kan ansees indbefattet i hensynet til dens beskaffenhet og beliggenhet.<sup>102</sup>*

Når det gjelder ”Beliggenhet” må det menes eiendommens geografiske plassering.

I utgangspunktet kan vurderingen som må foretas etter byskatteloven § 5 virke uproblematisk. I praksis har derimot flere spørsmål knyttet til omsetningsverdien etter § 5 vist seg vanskelig å løse. En omsetningsverdi vil nødvendigvis forutsette en rekke skjønnsmessig vurderinger av faktiske momenter i varierende grad. Samtidig må likhetsprinsippet overholdes. Verdifastsettelse av ”verk og bruk” har medført spesielt store vanskeligheter. Et særlig problem for flere av disse objektene er at det ikke foreligger et annenhåndsmarked, fordi de sjelden eller aldri omsettes. Det er da vanskelig å finne en omsetningsverdi som kan legges til grunn. Det er derfor betydelig høyesterettspraksis som utfyller bestemmelsen.

#### 4.3 Objektivisert omsetningsverdi

Eiendomskatten er en objektskatt, i motsetning til formuesskatten som er en subjektskatt. Det er den fysiske eiendom som er skatteobjektet ved utskrivning av eiendomsskatt, mens det for formuesskatten er den enkelte eiers økonomiske interesse i eiendommen som gjenstand for formueskatt.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> Side 68

<sup>103</sup> Aarbakke 1998, s. 24

Spørsmålet er hvilken virkning det har for verdifastsettelsen at eiendomsskatten er en objektskatt. De nærmere sidene av eiendomsskatten som objektskatt er fremkommet gjennom høyesterettsrettspraksis, og den videre gjennomgangen baserer seg på disse sakene.

#### 4.3.1 Eiers bruk av eiendommen

Spørsmålet i Rt. 1912 side 501<sup>104</sup> var om den enkelte eiers bruk av den faste eiendommen var irrelevant ved verdifastsettelsen etter byskatteloven § 5. Saken gjaldt verdsettelsen av LKABs<sup>105</sup> industrielle anlegg i Narvik. Kommunen hadde foretatt en verdiansettelse av anlegget på bakgrunn av dets bruk og nytteverdi for LKABs samlede virksomhet, som gav en høyere eiendomsskattetakst for anlegget. Som begrunnelse anførte kommunen at anlegget ikke hadde noen verdi utover en støttefunksjon for LKABs malmutskipning, og at anlegget ikke kunne tenkes å være gjenstand for fri omsetning. Høyesterett var ikke enig at noe slikt kunne vektlegges når man skulle finne anleggets verdi for eiendomsskatteformål.

*”Herved er man imidlertid inde paa en rent subjektiv, fra brugerens eller eierens særlige og individuelle forhold hentet maalestok, som intet her at gjøre med gjenstandenes eller anlæggets egen salgs- eller omsætningsværdi, der netop efter sin natur forudsætter en objektiv og almengyldig værdiansættelse.”<sup>106</sup>*

Eierens bruk og nytteverdi av eiendommen var av subjektiv karakter, og kunne derfor ikke komme i betraktning ved verdiansettelser for eiendomsskatteformål.

---

<sup>104</sup> Narvik kommune mot Luossavara-Klirunavaara Aktiebolag

<sup>105</sup> Luossavara-Klirunavaara Aktiebolag

<sup>106</sup> Side 502

### 4.3.2 Rettigheter og plikter tilknyttet eiendommen

I Rt. 1919 side 73<sup>107</sup> var spørsmålet om rettigheter tilknyttet den faste eiendommen kunne påvirke skattegrunnlaget. Akers kommune hadde ved verdifastsettelsen av reguleringsanlegg medtatt verdien av tilhørende rettigheter i et annet vannfall i takstgrunnlaget. Høyesterett kunne ikke se at det var grunnlag for at slike rettigheter skulle ha betydning for verdifastsettelsen.

*”Jeg er enig (...) i at det ved eiendomsbeskatningen ikke er den til eiendommen knyttede nyttevirkning eller bruksverdi, som er beskatningens gjenstand, men derimot den verdi som ligger i fast eiendom eller anlegg, med andre ord **den verdi som eiendommen eller anlegget har i seg selv, objektivt bedømt.**”<sup>108</sup>*

Det var således den fysiske eiendom som var skatteobjektet, og det var eiendommens verdi i seg selv, objektivt bedømt, som var gjenstand for eiendomsskatt, ikke tilknyttede rettigheter. Nyttevirkning og bruksverdi for eieren kunne derfor ikke ha betydning ved eiendomsskatteformål. Det samme må antas å gjelde for forpliktelser som eier er pålagt ved utnyttelsen av eiendommen.

### 4.3.3 Privatrettslige avtaler og kontrakter

Om det også må ses bort fra privatrettslige avtaler og kontrakter ved eiendommens objektive verdi, ble det reist spørsmål om i Rt. 1987 side 129.<sup>109</sup> A/S Tyssefaldene hadde inngått kontrakter med ulike kraftkrevende industrier om levering av kraft til under markedspris mot en langsiktig kraftleieavtale. I rentabilitetsberegningen til overtakstnemnda i Odda kommune ble det sett bort fra disse avtalene. Overtakstnemnda bygget isteden på 1980-prisen etter Statskraftverkens 1976-kontrakter ved beregningen. Spørsmålet var om det var riktig å se bort fra kraftanleggets egne kontrakter med industribedriftene. Høyesterett var ikke i tvil om riktigheten av dette.

---

<sup>107</sup> Bjølsen Valsemølle mot Akers kommune

<sup>108</sup> Side 74 (min uthevelse)

<sup>109</sup> A/S Tyssefaldene mot Odda kommune

*”Det er anleggets verdi ved fritt salg, objektivt bedømt, som er gjenstand for eiendomsskatt, og da må det ved verdsettelsen ses bort fra selskapets konkrete kontraktsforpliktelser.”<sup>110</sup>*

At det skal ses bort fra selskapets konkrete kontraktsforpliktelser, må gjelde selv om kontakten er påheftet eiendommen. Høyesterett er tydelig, slike kontrakter har ikke betydning for den objektiviserte omsetningsverdien byskatteloven § 5 gir anvisning på.

Som det har fremgått av dommene ovenfor er subjektive sider knyttet eiers bruk av eiendommen ikke relevant ved verdifastsettelsen etter byskatteloven § 5.

#### 4.4 Rekkevidden av den objektiviserte omsetningsverdi

Omsetningsverdien er ikke nødvendigvis sammenfallende med faktisk verdi. I Rt. 1994 side 333<sup>111</sup> slås det fast at omsetningsverdien etter byskatteloven § 5, kan være en annen verdi enn den faktiske omsetningsverdi.

*”Det er en objektivisert verdivurdering som skal foretas etter byskatteloven § 5 første ledd. Den salgsverdi bestemmelsen viser til er således ikke den pris en kan oppnå i markedet for eiendommen på det aktuelle tidspunkt, men **en tenkt pris som fremkommer når en ser bort fra særlige forhold knyttet til den enkelte eiers utnyttning av eiendommen.**”<sup>112</sup>*

Problemstillingen i det følgende er hvordan man skal fastsette en ”*tenkt pris*”, altså hvor langt man skal gå objektiviseringen av skattegrunnlaget? Problemstillingen har særlig vært aktuell ved offentligrettslige restriksjoner knyttet til utnyttelsen av eiendommen. Dette er restriksjoner som er pålagt utnyttelsen, og er således uavhengig av eierens egne disposisjoner i motsetning til privatrettslige disposisjoner.

---

<sup>110</sup> side 133

<sup>111</sup> Trondheim Energiverk mot Tydal kommune

<sup>112</sup> Side 337 (min uthevelse)



#### 4.4.1 Offentlige restriksjoner knyttet til utnyttelsen av eiendommen

##### 4.4.1.1 Uttalelser fra Finansdepartementet knyttet til offentlige restriksjoner

Finansdepartementet har uttalt seg om virkninger av offentligrettslige reguleringer for eiendomsskattegrunnlaget på enkelte eiendommer så sent som i 2006 og 2007. For våningshus med en naturlig arrondert tomt på gårdsbruk har departementet uttalt i brev<sup>113</sup> at det skal tas hensyn til delingsforbud og konsesjonsplikt.

*”Delingsforbud og konsesjonsplikt utgjør tyngende offentligrettslige plikter som markert påvirker markedsverdien i forhold til alminnelige boligeiendommer. Ved eiendomsskattetakseringen vil en tenkt pris for omsetning av våningshuset måtte ta hensyn til de restriksjoner som gjelder ved omsetning av denne type eiendom.”*

Finansdepartementet har videre uttalt seg i brev om eiendommer med naturforekomster.

*”Når det gjelder spørsmålet om verdivurdering i tilfelle hvor det er gitt konsesjon for utnyttning av en naturressurs, men utnyttingen ikke er kommet i gang, må det etter departementets mening foretas en objektiv verdivurdering av om konsesjonen vil gi en økt verdi i markedet av den aktuelle eiendommen. I denne forbindelse det også kunne være av betydning om konsesjonen kan overføres, eller om det er sannsynlig at ny kjøper vil få konsesjon.”<sup>114</sup>*

Som en følge av uttalelsene ser det ut til at offentligrettslige restriksjoner om plikter og rettigheter knyttet til eiendommen skal ha betydning ved verdifastsettelsen. Det vil i tilfelle bety at privatrettslige rettigheter og plikter knyttet til eiendommen behandles annerledes enn offentlige. Finansdepartementets uttalelser synes derimot ikke å være i overensstemmelse

---

<sup>113</sup> Brev fra Finansdepartementet av 10.3.2006 til Norges Bondelag.

<sup>114</sup> Brev fra Finansdepartementet av 12.6.2007 til Landsammenslutningen av vasskraftkommunar

med høyesterettspraksis knyttet til offentligrettslige restriksjoner. I det følgende vil det redegjøres for enkelte saker behandlet av Høyesterett knyttet til offentligrettslige restriksjoner.

#### 4.4.1.2 Høyesterettspraksis knyttet til offentlige restriksjoner

##### **Hjemfallsplikt**

I Rt.1958 side 801<sup>115</sup> var sakens egentlige tema formuesbeskatning av hjemfallspliktige anlegg. Spørsmålet var blant annet om ligningsmyndighetene hadde tatt tilbørlig hensyn til hjemfallsplikten ved formuesligningen av AS Meråker Smelteverk. Høyesterett trakk imidlertid eiendomskattgrunnlaget inn ved et obiter dictum.

*”Ved denne takst er det ikke – og det skulle ikke – tas hensyn til hjemfallsretten.”<sup>116</sup>*

Hjemfallsplikten ved en eiendomsskattetakst påvirker derfor ikke verdien av verket selv, bare verdien for den enkelte eier.

##### **Fremtidige konsesjoner**

Rt. 1991 side 98<sup>117</sup> gjaldt fastsettelse av eiendomsskattetakst for Siso Kraftverk og Salten Verk, som var en del av Elkems virksomhet. Siso kraftverk leverte kraft til Salten verk. En av Elkems anførsler var at salgsværdien, og dermed eiendomsskattetaksten, måtte fastsettes ut i fra en kjøper, og for å få konsesjon på ervervet, ville han måtte akseptere langsiktige og tyngende forpliktelser til å levere rimelig kraft til Salten Verk. Høyesterett var ikke enig.

---

<sup>115</sup> A/S Meråker Smelteverk mot Staten ved Finansdepartementet.

<sup>116</sup> Side 805

<sup>117</sup> Elkem A/S mot Sørfold kommune og Fauske kommune

*”Av flere grunner kan anførselen ikke føre frem. Allerede de hypotetiske problemstillinger man her kommer inn på, taler etter min mening på avgjørende måte for at spørsmålet om hva konsesjonsvilkår ville gå ut på ikke kan trekkes inn i salgsvurderingen.”<sup>118</sup>*

Høyesterett avviser anførselen om at hypotetiske problemstillinger om konsesjonsvilkår kan trekkes inn i salgsvurderingen. Begrunnelsen er gitt etter at Høyesterett allerede har redegjort for den objektiviserte verdi, slik at uttalelsen trolig må tolkes i denne sammenheng. Jeg leser derfor begrunnelsen som at de hypotetiske problemstillinger om konsesjonsvilkår ikke påviker eiendommens verdi i seg selv, og dermed ikke kan ha betydning for salgsverdien etter byskatteloven § 5. Men rimeligheten av at heller ikke fremtidige konsesjonsvilkår skal ha betydning for eiendommens salgsverdi kan være diskutabel. Men i Rt. 1995 side 1499<sup>119</sup> ser det ikke ut som at Høyesterett vil modifisere standpunktet.

*”Med den konkrete begrunnelse som førstvoterende ga, kan man kanskje si at dommen ikke er noe klart prejudikat for at det ikke i noe tilfelle skal tas hensyn til at en kjøper av kraftverket må regne med å påta seg tyngende konsesjonsvilkår. Men dommen trekker i den retning (...).”<sup>120</sup>*

### **Offentlige konsesjonspålegg og tidsubegrensede leveringsavtaler**

Hvor langt man skal gå i objektiviseringen av skattegrunnlaget var temaet i Rt. 1994 side 333. Saken stod mellom Trondheim Energiverk og Tydal kommune. Trondheim Energiverks kraftselskaper var forpliktet til å levere rimelig konsesjonskraft. Trondheim Energiverk var i tillegg forpliktet til å levere 50 % av kraftproduksjonen til Sør-Trøndelag Kraftselskap til selvkost fra Nea kraftselskap, i henhold til en tidsubegrenset avtale. Det var

---

<sup>118</sup> 101

<sup>119</sup> Hemnes kommune mot Statkraft

<sup>120</sup> Side 1504

enighet om at salgsværdien skulle fastsettes etter en objektiv vurdering, ut i fra en normal utnyttelse på en hvilken som helst eiers hånd. Men Trondheim Energiverk anførte at den objektiviserte verdi ikke kunne settes høyere enn det som optimalt kan oppnås ved et salg på det aktuelle tidspunkt. Kommunen mente derimot at det skulle benyttes en objektiv kraftpris tilsvarende den som gjelder ved alminnelig forsyning. Kommunens begrunnelse var at forpliktelsene bare regulerte eierens utnyttelse, og hadde ikke innvirkning på verdien i seg selv, objektivt bedømt. Førstvoterende uttalte:

*”Også plikten til å levere konsesjonskraft er et bånd på eierrådigheten, ikke en begrensende faktor ved den faktiske utnyttelsen av eiendommen. At eieren plikter å levere rimelig kraft til kommunen der anlegget ligger, eventuelt også til andre, innebærer en fordeling av verdier kraftverket kaster av seg, men medfører ingen reduksjon av de faktiske verdier som knytter seg til dette. Og det er disse verdier som gjenstand for eiendomsskatt, slik jeg mener byskatteloven § 5 første ledd må forstås, på bakgrunn av foreliggende rettspraksis”.*<sup>121</sup>

Resonnementet harmoniserer med tidligere uttalelser. Likevel gjør førstvoterende en interessant bemerkning avslutningsvis.

*”Hvorvidt det er rimelig å objektivisere grunnlaget for eiendomsskatt for kraftverk så meget som dette, kan nok diskuteres, og jeg har vært i en viss tvil om resultatet.”*<sup>122</sup>

Til tross for resultatet, er altså Høyesterett i tvil om rimeligheten. Den indikasjonen som ble gitt innledningsvis om at det kan finnes en grense for objektiviseringen, kan muligens opprettholdes slik det her er formulert. Men så legger Høyesterett til:

*”Jeg mener imidlertid at det i dag må legges stor vekt på hensynet til å få noenlunde klare regler for takseringen. Dersom det skulle tas hensyn til plikten til å levere konsesjonskraft,*

---

<sup>121</sup> Side 338/339

<sup>122</sup> Side 339

*er det vanskelig å se at ikke også andre konsesjonsvilkår, knyttet til eierens rettslige disposisjonsrett, ville måtte få betydning. Hva som i praksis reelt sett er konsesjonsvilkår, er det imidlertid ofte vanskelig å fastslå, og en slik regel vil gi grunnlag for tvister. Knyttet man regelen bare til vilkår som direkte fremgikk av konsesjonen, ville en legge grunnlag for en ubegrunnet forskjellsbehandling. Nea-kontrakten kan tjene som eksempel på de problemene som ville oppstå”.*

Det ser altså ut til at Høyesterett har foretatt en avveining mellom rimelighetshensyn og hensynet til klare regler. Jeg tolker Høyesterett slik at de i for seg er tilbøyelige til å mene at konsesjonsvilkår burde holdes utenfor objektiviseringen av rimelighetshensyn i denne konkrete saken. Men på grunn av vanskelige avgrensningsspørsmål og frykt for forskjellsbehandling, ser det ikke ut som at de har kunnet gi et unntak for denne typen tyngende konsesjonsvilkår.

Spørsmålet er derfor om uttalelsen er tilstrekkelig generell, slik at det overhode ikke kan foreligge noen grense for objektiviseringen under noen omstendigheter. Henvisningen til klare takseringsregler tyder etter mitt skjønn på dette. Den peker i det minste klart i den retning. Men førstvoterende tar etter min oppfatning aldri eksplisitt avstand fra den innledende indikasjonen om at det kan foreligge en grense for objektiviseringen. Dette hadde vært naturlig med tanke på den tvil som ble uttrykt. Men om det skulle foreligge en slik grense, skal det trolig svært mye til, ettersom Høyesterett selv ikke i denne saken gav skattyter medhold.

### **Konsesjonslignende forpliktelser**

Spørsmål om objektiviseringen av skattegrunnlaget kom på nytt opp i Rt. 1995 side 1499 mellom Hemnes kommune og Statkraft. Overtakstnemnda i Hemnes hadde lagt statskraftsprisen ved engros levering til alminnelig forsyning til grunn for rentabilitetsberegningen. Statkrafts kraftverk leverte 75 % av kraften som rimelig industrikraft som følge av kontrakt og konsesjonsvilkår, og resten til det alminnelige

forsyning. Statkraft mente på sin side at nemnda ikke hadde vurdert de offentligrettslige reguleringene som forelå. Høyesterett gav ikke Statkraft medhold under henvisning til ovennevnte avgjørelser.

*”På bakgrunn av den forliggende rettspraksis finner jeg ikke å kunne gi Statkraft medhold i at man skal bygge på den faktiske fordeling mellom industrileveranse og leveranse til alminnelig forsyning som man har i dag.”*

Høyesterett holder også her strengt på objektiviseringen av skattegrunnlaget, og støtter sitt syn på tidligere rettspraksis.

### **Prisreguleringsforskrifter**

I Rt. 1999 side 192 var også ett av spørsmålene knyttet til objektiviseringen av skattegrunnlaget. Saken stod mellom Statnett SF og Kongsberg kommune samt Lebesby kommune. Spørsmålet var om NVEs prisreguleringsforskrifter kunne benyttes som grunnlag for den objektiviserte verdi. Også dette ble avvist av Høyesterett, men under noe tvil.

*”Det kan nok sies at jeg her har gått langt i å anvende en objektivisert norm for verdsettelsen etter byskatteloven § 5 første ledd. Også i dommen Rt-1994-333 ble det gitt uttrykk for tvil om hvor langt det vil være riktig å anvende dette prinsippet. Jeg er imidlertid blitt stående ved at både eiendomsskattens karakter av objektsskatt og reelle hensyn tilsier at NVE`s prisregulering ikke er et egnet grunnlag ved eiendomsskattetaksering av et overføringsanlegg.”*

Dette er den siste dommen tilknyttet objektivisering av skattegrunnlaget, og heller ikke her valgte Høyesterett å sette noen begrensning, til tross for betenkeligheter. Eiendomsskattens karakter av objektsskatt ser ut til å være for sterk.

Høyesterettspraksis viser at man skal frem til en objektivisert verdi av eiendommen. Det er den fysiske eiendommen med den foretatte utbygging som er skatteobjektet, ikke den aktuelle eiers økonomiske interesse i denne.<sup>123</sup> Den salgsverdi byskatteloven § 5 viser til er en tenkt pris som fremkommer når en ser bort fra juridiske rettigheter og forpliktelser som er knyttet til eiendommen.<sup>124</sup> Som utgangspunkt ser det heller ikke ut som at offentligrettslige reguleringer knyttet til eiendommen skal ha betydning.<sup>125</sup> Harboe antar forøvrig at skjønnet må knyttes opp mot markedet, der man har et fungerende marked. Høyesteretts uttalelser refererer seg til kraftanlegg, som i dag ikke reguleres etter byskatteloven § 5. Men dommene ble avsagt før endringen, slik at alle uttalelsene likevel knytter seg til § 5. Uttalelsene fra Finansdepartementet gjaldt konsesjonsplikt og delingsforbud knyttet til andre eiendommer enn hva som er behandlet i Høyesterett. Men Høyesteretts uttalelser viser et mitt syn en meget restriktiv holdning i synet på å hensynta offentligrettslige plikter og rettigheter i den objektiviserte verdi. Høyesterett har ytret noe tvil, men praksis er likevel langvarig, entydig og uten dissenser. Jeg kan ikke finne noe som skulle tilsa at situasjonen har endret seg, og jeg kan derfor ikke tillegge Finansdepartementets uttalelser vekt. Konklusjonen på hvor langt man kan gå i objektiviseringen av skattegrunnlaget må derfor være, på bakgrunn av Høyesterettspraksis, at den objektive verdi gjelder i utgangspunktet uten hensyn til offentligrettslige restriksjoner ved verdifastsettelse etter byskatteloven § 5.

#### 4.4.1.3 Fastsettelsen av en "tenkt" markedsverdi

Når man skal se bort fra restriksjoner på utnyttelsen av eiendommen, blir spørsmålet hvordan en tenkt pris skal fastsettes.

I Rt. 1995 side 1499 anførte Statkraft subsidiært at det ikke ville være et marked for all kraften, hvis kraftverkene stod fritt til en omdisponering til det alminnelige forsyning, slik

---

<sup>123</sup> Rt. 1912 s. 501 og Rt. 1919 si. 73

<sup>124</sup> Rt. 1994 s. 333

<sup>125</sup> Rt. 1991 s. 98, Rt.1994 s. 333, Rt. 1995 s. 1499

overtakstnemnda hadde lagt til grunn. Spørsmålet er derfor om man kan tenke seg en hypotetisk fri markedsverdi? Høyesterett svarte bekreftende.

*Det avgjørende blir – i den utstrekning verdsettelsen bygger på rentabilitetsbetraktninger – hvilken pris Statkraft ville fått for den delen av kraftleveringene som går til den kraftkrevende industrien, dersom samtlige kraftverk står fritt i forhold til de foreliggende kontraktsbindinger.*<sup>126</sup>

Det kan derfor ikke være avgjørende ved fastsettelsen av en tenkt markedspris at alle tilsvarende eiendommer er undergitt samme restriksjoner. Det avgjørende må være hvilken pris man ville fått for eiendommen, hvis alle tilsvarende eiendommer står fritt i forhold til de foreliggende restriksjoner. Videre gir Høyesterett anvisning på en gjennomsnittsbetraktning på hvordan prisen i tilfelle må fastsettes.

*”Denne problemstilling stiller takstnemndene overfor meget vanskelige og hypotetiske vurderinger. Nemndene kan imidlertid ikke stå fritt i denne vurderingen. De kan ikke se bort fra det forhold at omkring en tredjedel av kraftproduksjonen i Norge i dag går til den kraftkrevende industrien og treforedling. Dersom man ikke har særlige holdepunkter for en annen fordeling, antar jeg at de beste grunner taler for at den kraften som forutsettes levert på det norske markedet, blir fordelt mellom levering til alminnelig forbruk og levering til den kraftkrevende industrien i samme forhold som det totale forbruk her i landet er fordelt. Ved å ta utgangspunkt i en slik gjennomsnittsbetraktning vil man etter mitt syn komme til løsninger som samlet sett er fremtrer som rimelig balanserte.”*

Jeg leser uttalelsen slik at nemndene ikke kan stå fritt i sin skjønnsvurdering. Ved beregningen av prisen må det tas utgangspunkt i en gjennomsnittsverdi for kraften basert på etterspørselen i et tenkt marked fritt for restriksjoner på utnyttelsen, men slik at nemndene ikke kan stå fritt i denne vurderingen av en objektiv pris.

---

<sup>126</sup> Side 1505



I saken ble det ikke foretatt noen begrensning med henhold til objektiviseringen av skattegrunnlaget, men slik jeg ser det, en nyansering av hva et tenkt marked innebærer for kraftprisen det er mulig å oppnå hvis alle kraftverk står fritt. Konsekvensen var at kraftprisen som ble lagt til grunn for rentabilitetsberegningen måtte settes ned. Objektiviseringen av skattegrunnlaget fremstår dermed som langt rimeligere med de betraktninger Høyesterett la til grunn. Saken gjaldt konkret fastsettelsen av kraftpriser. Generelt gjaldt saken om byskatteloven § 5 forutsetter en hypotetisk fri markedsverdi der man skal se bort fra særlige forhold knyttet til den enkelte eiers utnyttning av eiendommen. Jeg mener derfor at lignende resonnement også kan gjøres på andre eiendommer, som er underlagt offentligrettslige restriksjoner. Det kan tyde på at det i takseringen må tas utgangspunkt i en gjennomsnittsverdi for den aktuelle type eiendommer i takstområdet basert på etterspørselen i et tenkt marked fritt for restriksjoner på utnyttelsen, korrigert for den konkrete eiendoms *”beskaffenhets, anvendelighet og beliggenhet”*.

#### 4.4.1.4 Flere markeder

Et særspørsmål som kan oppstå er der en eiendom kan tenkes solgt i to eller flere markeder, hvor kjøper hver for seg vil tilby forskjellige priser for eiendommen. Dette kan typisk være tilfelle ved jordbruksformål kontra utbyggingsformål. Spørsmålet blir hvilket marked man skal ta utgangspunkt i ved verdifastsettelsen.

Det riktige må i et slikt tilfelle være å ta utgangspunkt i det marked eiendommen allerede er en del av. Deretter må det eventuelt gjøres tillegg i prisen som tar hensyn til at eiendommen eller deler av eiendommen kan selges til andre formål, jf. Aarbakke.<sup>127</sup>

## 4.5 Verdsettelsesprinsippene

Taksten skal settes til eiendommens alminnelige omsetningsverdi jf. byskatteloven § 5 (1), som i følge rettspraksis skal tilsvare eiendommen objektive verdi. Imidlertid er bestemmelsen taus om hva slags fremgangsmåte man skal benytte seg av ved

---

<sup>127</sup> Aarbakke, 1998, s. 39

verdifastsettelsen utover ”*beskaffenhets, anvendelighet og beliggenhet*”. Det er derfor akseptert å benytte hjelpeberegninger for å komme frem til omsetningsverdien avhengig av hva slags type fast eiendom som skal takseres. For boligeiendommer vil det som regel la seg gjøre å komme frem til en objektiv omsetningsverdi ettersom objektene er ukompliserte samtidig som det finnes sammenlignbare eiendommer. Likevel har det utviklet seg en praksis ved å benytte sjabloner. Vankeligere har det særlig vist seg å verdsette ”*verk og bruk*”. Verdsettelsesprinsippene som benyttes for disse eiendommene benevnes gjerne som substansverdi og avkastningsverdi.

Hjelpeberegninger som benyttes kan ikke angi verdsettelsesresultatet på en bindende måte. Resultatet av beregningene må korrigeres for faktorer som ikke er tatt i betraktning ved beregningen, men som antas å påvirke omsetningsverdien.

På bakgrunn av likhetsprinsippet er det også et absolutt krav om at de samme verdsettelsesprinsippene må legges til grunn ved taksering av likeartede eiendommer i forskjellige deler av kommunen.<sup>128</sup> I en lagrettsdom<sup>129</sup> av Agder Lagmannsrett ble prinsippet forklart slik:

*”Det er ikke tvilsomt at det eksisterer et alminnelig ulovfestet forvaltningsrettlig likhetsprinsipp som pålegger forvaltningsorganene å behandle liker saker likt eller sagt på en annen måte å avstå fra usakelig forskjellsbehandling. Dette er et viktig prinsipp i skatteretten og kan som et utgangspunkt også for eiendomsskattetakster uttrykkes slik at noenlunde like eiendommer ikke skal ha forskjellige salgsverdier. (...). Lagmannsretten antar videre at det heller ikke kan være noe i veien for å legge forskjellige takseringsprinsipper til grunn og på den måten komme frem til forskjellige takster for*

---

<sup>128</sup> Brev fra Finansdepartementet av 09.11.1995 til Sameiet sjøgt. 8

<sup>129</sup> Lagrettsdom av Agder Lagmannsrett 25. november 1986 (Norsk Hydro A/S og A/S Svælgfos mot Notodden kommune)

*forskjellige grupper av eiendommer. (...). Så lenge noenlunde likeartede eiendommer behandles likt, antas likhetskravet å være tilfredsstillt.*<sup>130</sup>

#### 4.5.1 Skjønn, sjabloner, og takseringsprogrammer

Som følge av informasjonsteknologiens utvikling har flere kommuner tatt i bruk nye fremgangsmåter for å fastsette et takstgrunnlag for boligeiendommer og eiendommer som kan settes i klasse med disse. Dette gjøres ved hjelp av et eiendomsregister (GAB/matrikkel), hvor man i tillegg utvikler ulike sjabloner og mater informasjonen inn i et dataprogram. Informasjonen benyttes da som en foreløpig verdivurdering av eiendommens omsetningsverdi. Finansdepartementet antar at sjabloner ikke er i strid med reglene i byskatteloven.

*”En slik sjablon kan for eksempel være faste kvadratmeterpriser for ulike typer eiendommer, fradrag/tillegg i takst pga bygningens alder og konstruksjon osv. Departementet antar dette ikke er strid med byskatteloven, så fremt sjablonene er hjelpemidler som kommer i tillegg til befaringen av hver enkelt eiendom.*<sup>131</sup>

På bakgrunn av uttalelsen ser det ikke ut som at det er noe krav om sjabloner må benyttes. Men dersom det gjøres, er det en forutsetning at eiendommen i tillegg befares. Verdsettelsen er en skjønnsmessig øvelse, slik at standardfaktorer ikke kan bestemme det endelige resultat.

#### 4.5.2 Substansverdiberegninger

Etter rettspraksis er hovedregelen<sup>132</sup> at det er substansverdien som skal benyttes ved verdsettelsen av eiendommer som inngår i betegnelsen av ”verk og bruk”.

---

<sup>130</sup> Side 28/29

<sup>131</sup> Brev fra Finansdepartementet av 9.11.1995 til Sameiet Sjøgt. 8

<sup>132</sup> Rt. 1912 s. 501, Rt. 1919 s. 73, Rt.1974 s. 332, Rt. 1987 s. 1290, Rt. 1991 s.98, Rt.1999. s.192, Rt. 2007 s. 149

Ved en substansverdiberegning er målet å finne ut hva det vil koste å gjenskaffe et tilsvarende anlegg med fradrag for slit, elde og utidsmessighet. Denne beregningen kalles også teknisk gjenanskaffelsesverdi. En slik teknisk substansverdiberegning anvendes som hovedregel ved taksering av industrielle anlegg.

Som et særtilfelle innenfor substansverdiberegningen, synes det muligens også å foreligge en type økonomisk substansverdiberegning, jf. Rt. 1974 side 332<sup>133</sup>. Spørsmålet behandles imidlertid ikke videre.

#### 4.5.3 Avkastningsverdiberegning

Avkastningsverdiberegning fremstår som et unntak fra substansverdien.

Avkastningsverdien fastsettes ved en lønnsomhetsberegning. Beregningen tar utgangspunkt i en total verdi av alle neddiskonterte kontantstrømmer fratrukket lagerkostnader og arbeidskapital.

På bakgrunn av kan det se ut som at det også finnes en type substansverdiberegning, men med elementer av en avkastningsberegning.

#### 4.5.4 Substansverdi eller avkastningsverdi?

Det springende punkt er når avkastningsverdien skal legges til grunn fremfor substansverdien i verdifastsettelsen. Høyesterett har behandlet flere prinsipielle saker knyttet til problemstillingen. Særlig interessante er Rt. 1974 side 332 (Hydro -dommen) og Rt. 2007 side 149 (LKAB-dommen). I det følgende vil jeg redegjøre for hva Høyesterett har vektlagt i sin vurdering av når avkastningsverdien kan benyttes fremfor substansverdien.

Dommen i Rt. 1974 side 332 dannet utgangspunktet for vurderingen mellom substansverdi og avkastningsverdi. Saken stod mellom Rjukanfoss a.s og Porsgrunn kommune.

---

<sup>133</sup> Rjukanfoss a.s mot Porsgrunn kommune , side 336

Rjukanfoss a.s, som var et datterselskap av Hydro, hadde fått ilagt eiendomsskatt beregnet ut i fra substansverdien av fabrikanleggene. Selskapet anførte at salgsverdien av et produksjonsanlegg måtte bygge på det hovedprinsipp at verdien ikke kunne være høyere enn substansverdien, og heller ikke høyere enn den objektive avkastningsverdi. Taksten måtte settes i samsvar med den laveste av disse to verdiberegninger, fordi ingen kjøper vil betale mer enn det koster å anskaffe et tilsvarende anlegg, og heller ikke mer enn det kapitaliserte påregnelige overskudd av driften. Selskapet tapte saken. Men Høyesterett var imidlertid langt på vei enig i det anførte. Det fremgår følgende av premissene:<sup>134</sup>

*”Kan det ikke ventes at anlegget i skattetakstperioden kan drives med normale økonomiske resultater, kan man ikke anta at det har en salgsverdi som er på høyde med substansverdien.”*

Imidlertid reserverte Høyesterett seg i den nærmere bedømmelsen av når avkastningsverdien kunne slå igjennom.

*”En beregning av salgsverdien av et industrianlegg ved hjelp av prognoser over driftsresultatet i en 10-års periode framover er meget vanskelig. Takseringssystemet er ikke organisert med sikte på en slik måte. Selv om det blir engasjert sakkyndig hjelp, vil det vanligvis knytte seg en høy grad av usikkerhet til beregningen av en slik avkastningsverdi. Jeg antar derfor at det bare er i de spesielle tilfelle da det er temmelig åpenbart at man ikke kan regne med lønnsom drift at avkastningsverdien må slå igjennom overfor substansverdien når det gjelder taksering etter byskattelovens første kapittel.”*

Til slutt fremgår årsaken til at Rjukanfoss tapte saken: *Siden takstbeløpet ligger meget nær den beregnede substansverdi for anlegget, må jeg forstå dette slik at nemnda ikke har funnet det godtgjort at den ankende parts fabrikanlegg i porsgrunn ikke kan oppnå en vanlig lønnsomhet og forrente substansverdien.”*

---

<sup>134</sup> Side 336

Alle tre sitatene har en referanse til anleggets økonomiske forhold: 1) at anlegget i takstperioden ikke kan drives med *"normale økonomiske resultater"*, 2) at avkastningsverdien er forbeholdt *"de spesielle tilfelle da det er temmelig åpenbart at man ikke kan regne med lønnsom drift"*, 3) at virksomheten *"ikke kan oppnå en vanlig lønnsomhet og forrente substansverdien"*.

Økonomiske forhold knyttet til driften av anlegget er derfor avgjørende i vurderingen om avkastningsverdien slår igjennom for substansverdien. Men anvendelsesområdet for avkastningsverdien synes begrenset, hvilket må ses på bakgrunn av vanskelighetene knyttet til en slik beregning. På bakgrunn av dommen kan det imidlertid reises spørsmål om avkastningsverdien først slår inn når man faktisk går med underskudd eller om det må ses i lys av kriteriene 2. og 3?

I dommen Rt. 1987 side 1290 ble Hydro-dommen kommentert av førstvoterende. Det ser ikke ut som at det stilles noe krav om at virksomheten må gå med underskudd før avkastningsverdien kan legges til grunn, bare at avkastningsverdien temmelig åpenbart må være lavere.

*"Det vil imidlertid ofte være meget vanskelig å fastlegge en eiendoms avkastningsverdi med rimelig grad av sikkerhet, og ved Hydro-dommen Rt-1974-332 ble det akseptert at eiendomsskattetaksten kan bygges på avkastningsverdi dersom det ikke er 'temmelig åpenbart' at avkastningsverdien er lavere".<sup>135</sup>*

At det er *"temmelig åpenbart"* at avkastningsverdien er lavere, er en noe annen formulering enn i Hydro-dommen hvor det sies at avkastningsverdien er forbeholdt *"de spesielle tilfelle da det er temmelig åpenbart at man ikke kan regne med lønnsom drift."* Men det ser ikke ut som at Høyesterett har tilsiktet noen egentlig forskjell i innholdet i

---

<sup>135</sup> Side 1302/1303

vurderingen. Dette fremgår av Rt. 1999 side 192 hvor det både refereres til Hydro-dommen og til Rt. 1987 side 1290.

*”I Hydrodommen i Rt-1974-332, som gjaldt taksering av industrielle anlegg, behandles forholdet mellom taksering etter substans- og avkastningsverdien. Dommen må forstås slik at det ikke uten videre vil være riktig å bygge på avkastningsverdien når denne er lavere enn substansverdien. Førstvoterende gir uttrykk for at det bare er i de spesielle tilfeller ’da det er temmelig åpenbart at man ikke kan regne med lønnsom drift, at avkastningsverdien må slå igjennom for substansverdien når det gjelder taksering etter byskattelovens første kapittel.’ Denne uttalelsen er i senere dommer av Høyesterett forstått slik at det ble ’akseptert at eiendomsskattetaksten kan bygge på substansverdien dersom det ikke er ’temmelig åpenbart’ at avkastningsverdien er lavere’ jf. Rt-1987-1290 og Rt-1991-98.”<sup>136</sup>*

På bakgrunn av det siterte i dommen, ser det ut til at det er tilstrekkelig at differansen mellom avkastningsverdien og substansverdien er av en viss størrelse, men slik at differansen må være *”temmelig åpenbar”*. Spørsmålet blir da hvor stor differansen må være, for at den skal fremstå som temmelig åpenbar?

I Rt. 2007 side 149 sto saken mellom Narvik kommune og LKAB.<sup>137</sup> Skattegrunnlaget var beregnet ut fra en substansverdi på LKABs anlegg i Narvik. LKAB anførte at en avkastningsverdiberegning måtte legges til grunn. LKAB var enig i at det måtte foreligge en kvalifisert forskjell mellom substansverdi og avkastningsverdi, men at det var stilt for store krav til forskjellen. Selskapet tapte saken. Av premissene fremgår det i avsnitt 50:

*”Samlet sett oppfatter jeg Høyesterettspraksis slik at unntaksregelen som åpner for å bygge på avkastningsverdien, både inneholder en bevisregel og en materiell regel: For at avkastningsverdien skal kunne komme i betraktning, må verdien kunne beregnes med en rimelig grad av sikkerhet. Dessuten må det være en klar forskjell mellom*

---

<sup>136</sup> Side 200

<sup>137</sup> Loussavaara-Kiirunavaara AB

*substansverdien og avkastningsverdien før avkastningsverdien skal legges til grunn. Hvor mye lavere avkastningsverdien må være, er imidlertid vanskelig å angi mer eksakt utover det som følger av Hydro-dommen, nemlig at det må være temmelig åpenbart at det i takstperioden ikke kan regnes med lønnsom drift.”*

I avsnitt 55 sies det at det skal *”... skal svært mye til før det med tilstrekkelig grad av sikkerhet kan slås fast at avkastningsverdien av LKABs anlegg er klart lavere enn substansverdien...”*

Høyesterett peker på at unntaket inneholder en bevisregel og en materiell regel, slik at begge disse må være oppfylt før avkastningsverdien kan slå igjennom for substansverdien.

Bevisregelen ser ut til å være at avkastningsverdien må kunne beregnes *”med en rimelig grad av sikkerhet”*. Det nærmere innholdet av hva som skal til før beviskravet er oppfylt kommenteres ikke av Høyesterett.

Hvis bevisregelen anses oppfylt kommer den materielle regelen til anvendelse: Det må foreligge *”en klar forskjell mellom substansverdien og avkastningsverdien før avkastningsverdien skal legges til grunn”*. Det nærmere innholdet ble ikke kommentert utover henvisningen til Hydro-dommen om at det måtte være *”temmelig åpenbart at det i takstperioden ikke kan regnes med lønnsom drift.”*

Samlet ser det ut som om bevisregelen og den materielle regelen krever følgende før avkastningsverdien slår igjennom for substansverdien: Avkastningsverdien må beregnes med en *”rimelig grad av sikkerhet”*, avkastningsverdien må være *”klart lavere”* enn substansverdien og det skal *”svært mye til”* før avkastningsverdien anses *”klart lavere”*. I vurderingen av hva som kan være *”klart lavere”* vises det kun til Hydro-dommen, som jeg oppfatter slik at det ikke kreves underskudd for virksomheten, jf. Rt.1987 side 1290 og Rt. 1999 side 192. LKAB-dommen ser derfor ikke ut til å løse noe ytterligere enn hva som fulgte av Hydro-dommen.



For Høyesterett ble det lagt frem ulike modeller for beregning av avkastningsverdien. Men førstvoterende tok ikke stilling til hvilken modell som eventuelt måtte legges til grunn.

*”I denne saken er det lagt frem en rekke beregninger av størrelsen på og fordeling av avkastningen. For mitt syn på saken er det ikke nødvendig å ta stilling til hvilke av disse modeller som bør anvendes.”<sup>138</sup>*

Hvis førstvoterende hadde tatt stilling til valg av modell, kunne man kanskje vært nærmere et konkret svar på når en eventuell avkastningsverdi kunne ha slått igjennom. Men ettersom det var lagt frem flere ulike modeller som sprikte i hver sin retning, er det nærliggende å anta at førstvoterende fant at anleggets avkastningsverdi fremsto som usikker, jf. Hydrodommen hvor det pekes på vanskelighetene med å fastsette en riktig avkastningsverdi. Dette underbygges av uttalelsen i det påfølgende avsnitt.

*”Som det har gått frem tidligere av det jeg har sagt, skal det svært mye til før det med en tilstrekkelig grad av sikkerhet kan slås fast at avkastningsverdien av LKABs anlegg er klart lavere enn substansverdien. Lagmannsretten er kommet til at de opplysninger som er lagt frem i saken, klart tyder på at bedriften driver – og tar sikte på å drive – lønnsomt. Begge parter har for Høyesterett i stor bredde argumentert for sitt syn på valg av verdsettelsesprinsipp. Jeg kan ikke se at dette har medført at saken har kommet i en annen stilling. LKAB kan derfor etter mitt syn ikke gis medhold i at de strenge kriteriene for å legge avkastningsverdien til grunn er oppfylt.”*

Jeg oppfatter det slik at beregningene som har vært fremlagt ikke har kunnet innfri kravet til ”tilstrekkelig grad av sikkerhet”, ettersom det skal ”svært mye til”. På bakgrunn av dommen, synes de strenge kriteriene for å legge avkastningsverdien til grunn, ikke å være oppfylt når anlegget går med overskudd og det knytter seg usikkerhet til beregningen av

---

<sup>138</sup> Avsnitt 54

avkastningsverdien. Det kan nok tenkes at Høyesterett også vil være tilbakeholden med å skulle angi et bestemt avkastningskrav for et anlegg som går med overskudd.

#### 4.5.4.1 Taksering av anlegg som utgjør en støttefunksjon til virksomheten

Avgjørelsen var enstemmig i at takseringen av LKABs anlegg måtte skje med utgangspunkt i anleggets substansverdi. Det samme gjaldt et spørsmål om opparbeidede grunnarealer. Slike grunnarealer måtte ses i sammenheng med industrianlegget og verdsettes på samme måte etter substansverdi. Imidlertid var det dissens om hvordan avkastningsverdien skulle beregnes i tilfelle denne skulle legges til grunn.

Spørsmålet var om avkastningsverdien skulle beregnes ut i fra en fordeling av de samlede inntekter for LKABs totale virksomhet, eller en beregning ut ifra det eiendomsskattepliktige anlegg alene. Førstvoterende med tilslutning av to dommere la til grunn at avkastningsverdien måtte beregnes ut i fra en fordeling av virksomhetens samlede inntekter.

*”Problemet oppstår fordi anlegget ikke genererer egne inntekter. Dersom substansverdien ikke skal anvendes, kan man i slike tilfeller ikke komme frem avkastningsverdien ved en isolert bedømmelse av driften av det enkelte anlegg. Det må derfor tas utgangspunkt i en fordeling av den samlede avkastning av de anlegg som er knyttet til den aktuelle produksjon og er nødvendige for selskapets samlede inntjening. Anleggende må i samme henseende behandles på samme måte, og det må prinsipielt være uten betydning om de ligger i samme kommune eller i samme land. Dette er slik jeg ser det, ikke i strid med tidligere rettspraksis, men en videreføring av de prinsipper som er nedfelt i Hydrodommen.”*<sup>139</sup>

Jeg forstår førstvoterendes resonnement isolert slik at når anlegget selv ikke tjener penger, så vil det heller ikke kunne foreligge noe utgangspunkt for avkastningsverdiberegningen.

---

<sup>139</sup> Avsnitt 53

Annenvoterende var derimot ikke enig i at den rettspraksis førstvoterende viste til, kunne gi grunnlag for at det skulle tas utgangspunkt i den samlede avkastning.<sup>140</sup> Begrunnelsen var følgende:

*”Eiendomsskatten er en objektskatt, og en eventuell avkastningsverdi må etter mitt syn baseres på den inntjening det anlegg som takseres, representerer. Etter byskatteloven § 5 er det den faste eiendommen som skal takseres, ikke eierens interesse i denne, jf. Rt-1987-129 med videre henvisninger til Rt-1912-501, Rt1919-73 og Rt-1974-332. Det følger av disse avgjørelsene at den nytteverdi/bruksverdi den faste eiendom har for eieren, ligger utenfor det som skal vurderes etter § 5. Bare i forhold til formuesbeskatningen er eierens subjektive interesse av betydning.”<sup>141</sup>*

Det rettslige utgangspunkt er det samme i begge vota, men annenvoterende kunne altså ikke slutte seg til førstvoterendes syn. Annenvoterende ser ut til å fokusere strengt på at det er det fysiske anlegg som er gjenstand for eiendomsskatt, uavhengig om anlegget utgjør en støttefunksjon uten faktiske inntekter. Hvis man så forutsetter at en avkastningsverdi skal baseres på det isolerte anleggs inntjening, blir spørsmålet hvordan en inntjening skal fastslås når anlegget rent faktisk ikke har inntekter. Annenvoterende legger til grunn at det må fastsettes en tenkt pris for de tjenester støtteanlegget utfører.

*”Det følger av selskaps- og skatterettslige regler at en slik avtale må bygge på armlengdes vilkår. Vederlaget må fastsettes som mellom to uavhengige parter. Ved en fremtidig eiendomsskattetaksering vil det være det norske selskaps inntjening basert på en slik avtalt eller fastsatt objektivisert markedspris, som vil være utgangspunktet for eventuelt å basere eiendomsskattetakseringen på noe annet enn substansverdi. At den selskapsrettslige organiseringen i dag er en annen, kan etter mitt syn ikke få betydning for takseringen etter byskatteloven § 5”<sup>142</sup>*

---

<sup>140</sup> Avsnitt 60

<sup>141</sup> Avsnitt 60

<sup>142</sup> Avsnitt 63

Resonnementet til annenvoterende viser at det kan la seg gjøre å fastlå en eventuell avkastningsverdi på det isolerte anlegget ut i fra en avtale eller objektiv markedspris for tjenestene. Synspunktet harmoniserer etter mitt skjønn godt med at det er den fysiske eiendommen som er skatteobjektet. Uansett er det flertallets syn som må legges til grunn. Det må derfor tas utgangspunkt i en fordeling av den samlede avkastning av de anlegg som er knyttet til den aktuelle produksjon og er nødvendig for selskapets samlede inntjening.

## **5 Litteraturliste**

### **BØKER**

Aarbakke, Magnus, *Skatt på formue, 3.utgave*, Oslo, Universitetsforlaget 1998

Eckhoff, Torstein og Smith, Eivind, *Forvaltningsrett, 7. Utagve*, Oslo, Universitetsforlaget 2003

Harboe, Einar. *Eiendomsskatt, kommentarutgave, 2. utgave*. Oslo, Universitetsforlaget 2004

Stavang, Mattis, *Eigedomsskatt*, Oslo, Kommuneforlaget 1994

Thomle, J.E. *Skattelov for byene med tilleggslover, kommentarutgave, 12. utgave*, Oslo, Sem & Stenersen A/S 1967

### **LOVER**

Lov av 12. Desember 2008 nr. 90 (Endringslov til eiendomsskatteloven)

Lov om mekling og rettergang i sivile tvister av 17. juni. 2005 nr. 90 (tvisteloven)

Kongelig resolusjon av 27. Juni 2003 nr. 799 (Vedtak om endring i vedtak om endring i vedtak om endring i delvis ikrafttredelse av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane)

Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14

Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992 nr.107

Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1984 nr. 24

Lov om eiendomsskatt til kommunane av 6. juni 1975 nr. 29

Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker av 10. februar 1967

Endringslov av 17. Juni 1966 nr. 26

Lov av 4. mars 1960 om tillegg til skattelover for landet og for byene av 18. august 1911

Skattelov for landet (landsskatteloven) av 18. august 1911 nr. 8

Skattelov for byene (byskatteloven) av 18. august 1911 nr. 9

### **FORARBEIDER**

Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - endringer

Ot.prp. nr. 77 (2005 – 2006) Endringer i skatteloven

Ot.prp. nr. 44 (1991–1992) Kommuneloven

Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) Om lov om eiendomsskatt til kommunane

Ot.prp. nr. 44 (1965–1966) Endringslov til byskatteloven

Ot.prp. nr. 43 for 1910 (Til byskatteloven)

Ot.prp. nr. 5 for 1909 (Til byskatteloven)

NOU 1996: 20 (Ny lov om eiendomsskatt)

Indst. O. VI 1911 (Til byskatteloven)

Indst. O. VI 1909 (Til byskatteloven)

Indstilling fra skattelovskomiteen til Alminnelig skattelov for byerne av 1899

### **Uttalelser fra Finansdepartementet**

Brev til Landssammenslutninga av vassdragskommunar av 8.5.2007

Brev til en kommune av 28.9.2006

Brev av 11. 2.2004 om ”Skattelov for byene 18. August 1911 nr. 9 § 4 annet ledd – ansatte besiktigelsesmenn”

Brev til Hammerfest kommune av 13.1.2003 ”Eiendomsskatt – adgangen til ny taksering forut for ordinær frist”

Brev til Sarpsborg kommune av 7.8.2003

Brev til Kongsvinger kommune av 27.2.2002 ”Fristen for utskrivning av eiendomsskatt i eieendomsskattelova § 14”

Brev av 6.2.1998 til en kommune

Brev til Lindås kommune av 12.1.1995 ”Eigedomar som er takserte særskild”

Brev til til advokat Jan-Ola Hedblad av 18.5.95 ”Kostnadsbegrepet i byskatteloven § 4 femte ledd”

Brev til Statkraft av 24. 5.1995 ”Eiendomsskatt – adgang til omtaksering”

Brev til en Sameiet sjøgt. 8 av 9.11.1995

Brev til advokat Morten Koldaasav 7.7.1993 ”Vedrørende omtaksering”

Rundskriv R – 16/75 av 22.9.1975 ”Lov om egedomsfatt til kommunane”

Utv. 1999 side 222 ”Delegering av beslutningsmyndighet i forbindelse med omtaksering av eiendommer”

Utv. 1983 side 338 ”Brev av 11.3. 1983 til en bedrift”

### **Uttalelser fra Justisdepartementet**

Matheson / Woxholth: Lovavdelings uttalelser 1976 -82 s. 547

### **Dommer**

Rt. 2007 side 149 (Narvik kommune mot Luossavara-Klirunavaara AB (LKAB))

Rt. 1999 side 192 (Statnett SF mot Kongsberg kommune, Notodden kommune og Lebesby kommune)

Rt. 1995 side 1499 (Hemnes kommune mot Statkraft)

Rt. 1994 side 333 (Trondheim Energiverk mot Tydal kommune)

Rt. 1994 side 378 (Vinje kommune mot Statkraft SF)

Rt. 1991 side 416 (Tromsø kommune mot Olav Sandnæs)

Rt. 1991 side 98 (Elkem A/S mot Sørfold kommune og Fauske kommune)

Rt. 1987 side 129 (A/S Tyssefaldene mot Odda kommune)

Rt. 1987 side 1290 (Odda kommune mot Norzink A/S)

Rt. 1987 side 1166 (Odda kommune mot A/S Kongeberg Våpenfabrikk)

Rt. 1974 side 332 (Rjukanfoss mot Porsgrunn kommune, (Hydrodommen))

Rt. 1964 side 492 (Bodin kommune mot Ruth Pernille Skappel)

Rt. 1958 side 801 (A/S Meråker Smelteverk mot Staten ved Finansdepartementet)

Rt. 1919 side 73 (Bjølsen Valsemølle mot Akers kommune)

Rt. 1912 side 501 (Narvik kommune mot Luossavara-Klirunavaara Aktiebolag)

Utv-2003-710 (P. Chr. Berentzen m.fl. mot Arendal kommune)

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>





## **6 Lister over tabeller og figurer m v**

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>