



SIVILOMBUDET

Uttalelse

Sak: 2022/4567

Eiendomsskatt – adgangen til å omtaksere i en løpende takseringsperiode

Gausdal kommune vedtok i 2016 at det i forbindelse med utskriving av eiendomsskatt skulle gjennomføres en ny allmenn taksering med virkning fra 2018. Ved den nye takseringen endte takstene på rundt 60 % av antatt omsetningsverdi. I 2019 vedtok kommunen å gå over til å bruke Skatteetatens formuesgrunnlag som verdsettelsesmetode for boliger. På denne måten ble takstnivået for boliger økt fra 60 % til 100 % av omsetningsverdien (skattemessig formuesverdi). Kommunen mente det ville oppstå store takstforskjeller mellom andre eiendommer og boliger, og for å utjevne dette ble det vedtatt at det skulle gjennomføres en ny allmenn taksering av øvrige eiendommer med virkning fra 2021.

Selv om lovens hovedregel er at takstene skal ligge fast i ti år, åpner eiedomsskattelova for at kommunestyret kan vedta omtaksering dersom det foreligger «særlege tilhøve». Sivilombudet har kommet til at vilkårene for omtaksering ikke var oppfylt i dette tilfellet. Etter ombudets syn utgjør ikke takstforskjellen som oppstod ved innføringen av ny verdsettelsesmetode for boliger, et «særlege tilhøve» som kan gi grunnlag for omtaksering etter eiedomsskattelova. Videre har ombudet kommet til at de reduserte takstnivåene i 2018 gir uttrykk for en reduksjonsfaktor som må videreføres ved innføring av ny verdsettelsesmetode for boliger.

Sakens bakgrunn

- (1) Det er kommunestyret i hver enkelt kommune som avgjør om kommunen skal ha eiendomsskatt og, så lenge det er innenfor eiedomsskattelovas alternativer, hvor omfattende den skal være.
- (2) Grunnlaget for beregningen av eiendomsskatten (skattegrunnlaget) fastsettes ved taksering. Kommunestyret oppnevner en takstnemnd som gjennomfører takseringen. Takstnemnda er uavhengig i sitt faglige arbeid. Eiendommene i kommunen skal

verdsettes til objektiv markedsverdi ved taksering hvert tiende år, jf. eigedomsskattelova §§ 8 A-2 og 8 A-3. Takstene ligger i utgangspunktet fast i hele takstperioden. Dersom det foreligger «særlege tilhøve», kan det takseres på nytt innenfor tiårsperioden, jf. eigedomsskattelova § 8 A-3 andre ledd andre punktum.

- (3) For boligeiendommer kan kommunestyret vedta å bruke Skatteetatens formuesskattegrunnlag i stedet for kommunale eiendomsskattetakster, jf. eigedomsskattelova § 8 C-1. I motsetning til takster fastsatt av kommunens takstnemnd, vil formuesskattegrunnlaget fra Skatteetaten endre seg årlig.
- (4) En «reduksjonsfaktor» kan brukes til å justere takstverdiene ned. En reduksjonsfaktor innebærer en lik prosentvis reduksjon i takstene sammenlignet med det eiendommene i utgangspunktet ble taksert til (forutsetningsvis omsetningsverdi). En reduksjonsfaktor kan brukes for å redusere skattenivået, og kan samtidig virke som en sikkerhet mot at eiendommer blir taksert til en verdi som overstiger faktisk markedsverdi. Bruken av reduksjonsfaktor er ikke regulert i eigedomsskattelova, men er basert på langvarig og fast praksis.
- (5) Enkelte kommuner takserer også eiendommene direkte til en viss prosentandel av omsetningsverdien uten at det vedtas en eksplisitt reduksjonsfaktor. Som et alternativ, eller i tillegg til å vedta en fast reduksjonsfaktor, utviser også takstnemndene ofte «forsiktighet» i takseringen. F.eks. er det vanlig at takseringen baserer seg på beregninger ut fra bruksareal og priser for denne type eiendom og/eller området eiendommen ligger i. Dette utgangspunktet kan justeres opp eller ned ut fra bestemte momenter, såkalte sjablongfaktorer.
- (6) For bolig- og fritidseiendom kan kommunene også vedta et bunnfradrag (kronebeløp), jf. eigedomsskattelova § 11 annet ledd. Bunnfradraget er ikke en del av taksten, og må vedtas av kommunestyret hvert år sammen med skattesatsen.
- (7) Gausdal kommune innførte eiendomsskatt i 2008. I 2016 vedtok kommunestyret at det skulle gjennomføres ny allmenn taksering med virkning fra 2018. For å unngå at takstene i Gausdal etter den nye takseringen skulle overstige omsetningsverdien, ble det benyttet en forsiktighetsmargin ved takseringen. Målet var å ende på et takstnivå som tilsvarte ca. 80 % av antatt omsetningsverdi. I etterkant viste det seg at takstene i praksis var nærmere 60 % av antatt omsetningsverdi.
- (8) I forslaget til statsbudsjett for 2019, Prop.1 LS (2018-2019), foreslo regjeringen at eiendomsskatten i kommunene skulle reduseres fra syv til fem promille, og at eiendomsskattegrunnlaget skulle reduseres ved å innføre en obligatorisk reduksjonsfaktor. Reduksjonsfaktoren innebar at takstene for boliger og fritidsboliger, samt formuesgrunnlaget for boliger verdsatt etter denne metoden, skulle reduseres med

30 %. Noen tilsvarende obligatorisk reduksjonsfaktor ble ikke vedtatt for andre eiendomstyper.

- (9) Etter det ombudet forstår, mente kommunestyret i Gausdal at lovendringen ville føre til en betydelig reduksjon i kommunens eiendomsskatteinntekter. Siden eiendommene i 2018 ble taksert til ca. 60 % av antatt omsetningsverdi, ville innføringen av den obligatoriske reduksjonsfaktoren gjøre at takstene for boliger og fritidsboliger kom ned mot 42 % av antatt omsetningsverdi.
- (10) Den 12. desember 2019 vedtok kommunestyret å gå over til å bruke Skatteetatens formuesgrunnlag som verdsettelsesmetode for boligene i kommunen, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1. På denne måten ble takstnivået for boliger økt fra å være ca. 60 % av omsetningsverdien i 2018, og opp til ca. 100 % (skattemessig formuesverdi), som så ville være nytt utgangspunkt for den lovpålagte reduksjonsfaktoren på 30 %. Etter å ha redusert formuesverdien for boliger med den obligatoriske reduksjonsfaktoren, ville skattegrunnlaget dermed tilsvare nærmere 70 % av boligens antatte omsetningsverdi, og ikke bare 42 % av antatt omsetningsverdi i 2018. Konsekvensen ville videre være at formuesgrunnlaget for boliger ville bli justert årlig i henhold til utviklingen i boligprisene, i motsetning til takstene fra 2018 som ville gjelde uendret helt frem til kommunen etter loven kunne gjennomføre ny taksering i 2028, se eiendomsskatteloven § 8 A-3.
- (11) Skatteetatens formuesgrunnlag er bare tilgjengelig som verdsettelsesmetode for boliger, og ikke for andre eiendomstyper som fritidsboliger og våningshus. Siden disse eiendommene ble taksert i 2018 til ca. 60 % av omsetningsverdien, mente kommunen at det ville oppstå en stor takstforskjell mellom andre eiendommer og boliger (som fikk et formuesgrunnlag som lå nærmere 100 % av boligens omsetningsverdi før den lovpålagte reduksjonsfaktoren). For å jevne ut forskjellen i takstnivået vedtok kommunestyret at det skulle gjennomføres en ny allmenn taksering av de øvrige eiendommene i kommunen. Selv om lovens hovedregel er at takstene skal ligge fast i ti år, åpner eieendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd for at kommunestyret kan vedta omtaksering dersom det foreligger «særlege tilhøve». I saksframlegget til kommunestyrets møte 12. desember 2019 ble det vist til følgende begrunnelse for omtakseringen:
- «Når dere har dokumentert et takstnivå på ca 60% av omsetningsverdi, og formuesgrunnlagene fra Skatteetaten pr definisjon skal ligge på 100%, behøver det ingen nærmere begrunnelse eller utredning for å konkludere med at vilkåret for omtaksering er oppfylt.»*
- (12) Ombudet mottok 24. juni 2022 en klage fra Samarbeidsutvalget for fritidsboligforeninger på Skeid-Austlid (klageren). Klageren mente at vilkåret om «særlege tilhøve» i eieendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd ikke var oppfylt. Etter deres syn var det en forutsetning for omtaksering at de store takstforskjellene som oppstod skyldtes generell

prisstigning, og ikke det at kommunen bevisst hadde taksert til en verdi som lå langt under omsetningsverdien. Omtakseringen var derfor i strid med loven.

- (13) På bakgrunn av klagen besluttet ombudet av eget tiltak å undersøke kommunestyrets vedtak fra 12. desember 2019, jf. sivilombudsloven § 15. Selv om ombudets arbeidsområde i utgangspunktet ikke omfatter avgjørelser truffet av kommunestyret, kan også disse avgjørelsene tas opp til behandling når det er nødvendig av hensyn til rettssikkerheten eller andre særlige grunner, jf. sivilombudsloven § 4 annet ledd bokstave og andre setning.

Våre undersøkelser

- (14) I brev herfra 30. september 2022 ba vi kommunen om å redegjøre for hvilke «særlige tilhøve» som forelå da kommunestyret vedtok omtaksering 12. desember 2019. Dersom kommunen mente at det hadde funnet sted en stor prisstigning i perioden fra 2018 til desember 2019, ba vi kommunen dokumentere dette. I undersøkelsen spurte vi hvorfor takstene i 2018 ble satt til ca. 60 % av omsetningsverdien, og hvorfor kommunen mente de ikke var forpliktet til å videreføre dette takstnivået da de innførte formuesverdi på boliger som ny verdsettelsesmetode.
- (15) Advokatene til Kommunesektorens organisasjon (KS) svarte på vegne av Gausdal kommune i brev 15. november 2022. Kommunen viste til at det oppstod en betydelig takstforskjell mellom boliger og annen eiendom da kommunen innførte formuesgrunnlag som verdsettelsesmetode for boliger. Det var denne takstforskjellen som utgjorde det «særlige tilhøve» og som begrunnet omtakseringen. Kommunen viste også til tall fra analyseverktøy som indikerte at det hadde funnet sted en prisstigning på boliger og fritidsboliger på henholdsvis 23 % og 26 % i perioden januar 2018 til januar 2021. Etter deres syn ville en slik prisstigning alene begrunnet omtakseringen da kommunen tok i bruk den nye verdsettelsesmetoden.
- (16) Kommunen var ikke enig med klageren i at forutsetningen for omtaksering var at det hadde oppstått store takstforskjeller mellom boliger og annen eiendom som følge av generell prisstigning. Etter kommunens syn måtte det avgjørende være at det objektivt sett oppstod en stor takstforskjell mellom boliger og fritidsboliger. Det kunne ikke være slik at kommunen var bundet av at takstene i 2018 ble lavere enn forventet. Som begrunnelse for dette ble det blant annet vist til at kommunestyret ikke hadde instruksjonsmyndighet overfor takstnemndene. De kunne derfor ikke kontrollere at takstnivået ble så lavt.
- (17) Begge parter har i etterkant kommet med ytterligere merknader i saken.

Sivilombudets syn på saken

(18) Spørsmålet i saken er om Gausdal kommune hadde adgang til å foreta allmenn omtaksering tre år etter forrige taksering og med virkning fra 2021. Mer spesifikt er spørsmålet om det forelå «særlege tilhøve» slik eiendomsskatteloven § 8 A-3 annet ledd annet punktum krever for å foreta ny omtaksering før det er gått ti år fra siste allmenne taksering. Dersom det ikke var anledning til å foreta en ny taksering, er spørsmålet om kommunen var forpliktet til å videreføre det lave takstnivået fra 2018 da de gikk over til å bruke skattemessige formuesverdier for boligeiendommer i 2021.

1. Hadde kommunen adgang til å vedta ny alminnelig taksering?

(19) Etter eiendomsskattelova er utgangspunktet at det skal være allmenn taksering hvert tiende år, jf. § 8 A-3 annet ledd første punktum. Dersom det foreligger «særlege tilhøve», kan kommunestyret likevel bestemme at ny taksering skal skje tidligere eller senere enn dette, jf. § 8 A-3 annet ledd annet punktum. Bestemmelsen er en videreføring av den tidligere byskatteloven § 4 første ledd annet punktum.

(20) Forarbeidene til eiendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd og byskatteloven § 4 gir begrenset veiledning om hva som ligger i uttrykket «særlege tilhøve». Begrunnelsen for at takstene som hovedregel skulle ligge fast i en tiårsperiode, var at taksering var et «besværlig og kostbart» apparat å sette i gang, jf. Indst. O. VI (1909) på side 222. Dessuten antok departementet i Ot. prp. nr. 5 (1909) på side 185 at det under normale forhold ikke ville finne sted noen «væsentlig forrykkelse i værdiforholdene» i perioden, og at det derfor var tilstrekkelig med tiårig taksering, særlig når bystyret kunne omtaksere under særlige forhold.

(21) Finansdepartementet har i brev 28. september 2006 (UFIN-2006-30-A) gjennomgått rettskildematerialet knyttet til den tidligere bestemmelsen om omtaksering i byskatteloven § 4. Departementets forståelse av forarbeidene til bestemmelsen var at det «skal noe mer til enn kommunens eget for godtbeholdende for å beslutte omtaksering». Departementet mente at det måtte foreligge «endrede forhold som gjør at takstene ikke svarer til virkelige verdier». I oppsummeringen i brevet uttalte departementet:

«Lovens ordlyd sammenholdt med uttalelser i forarbeider og fra Finansdepartementet, viser at det ligger en begrensning i adgangen til omtaksering etter byskatteloven § 4 første ledd annet punktum. Reelle hensyn taler også for dette. Dersom en kommune begrunner en omtaksering kun med at de ønsker et høyere skattegrunnlag før ny alminnelig taksering kan holdes, vil ikke dette være tilstrekkelig etter loven. Det kreves at forholdene er endret siden forrige taksering slik at takstene ikke tilsvarer reelle verdier. Slik endring må forutsette at den opprinnelige taksten reflekterte markedsverdien. Hvis kommunen bevisst har valgt et lavere

skattegrunnlag kan ikke økt differanse mellom fastsatt og reell verdi medføre at takstene ikke lenger anses «reelle» og dermed konstituere «særegne forhold». Dette må også gjelde hvor avviket fra reell markedsverdi skyldes bruk av såkalt «reduksjonsfaktor». [Sivilombudets understreking] Det vises her til Norsk Lovkommentar 2005 bind 1, side 190 note 12 til byskatteloven; «Det er langvarig praksis for at kommunene kan sette takstene til en viss andel av antatt omsetningsverdi gjennom bruk av en egen reduksjonsfaktor eller lignende. Denne reduksjonsfaktoren må anses som en del av takstgrunnlaget, og kan derfor ikke justeres i tiden mellom alminnelige takseringer, jf. note 1.»

I utgangspunktet synes heller ikke det forhold at det kan påvises skjevheter i takstene å kunne medføre at det foreligger «særegne forhold». Slike feil bør normalt rettes gjennom omtaksering, jf. byskatteloven § 4 første ledd, siste punktum.»
(Sivilombudets understreking)

- (22) Brevet fra departementet er fra 2006 og knyttet seg til kravet om «særegne forhold» for omtaksering i den tidligere byskatteloven § 4. Lovbestemmelsen er videreført i eieendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd etter en lovteknisk opprydding i 2013, og rettspraksis og andre rettskilder knyttet til byskatteloven § 4 vil fortsatt være relevant for forståelsen av «særlege tilhøve», se Prop. 112 L (2011-2012) avsnitt 3.7.2.
- (23) I 2014 ble det innført en ny og alternativ verdsettelsesmetode for boligeiendommer, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1. I stedet for å verdsette boliger gjennom taksering, kan kommunen, som tidligere nevnt, benytte seg av Skatteetatens formuesverdier. Hovedbegrunnelsen for å innføre verdsettelsesmetoden var å «legge til rette for en enklere og rimeligere taksering for eiendomsskatt», jf. Prop.1 LS (2012-2013) punkt 8.4.4. I motsetning til vanlige takster, som ligger fast i perioden mellom hver allmenn taksering, blir formuesverdiene justert hvert år i takt med prisutviklingen. I 2018 foreslo departementet at bruken av formuesverdier skulle gjøres til obligatorisk verdsettelsesmetode for boliger, se Prop.1 LS (2018-2019) kapittel 11. Løsningen ble endret under Stortingsbehandlingen, med det resultatet at det fortsatt er opp til kommunene selv å velge mellom de to verdsettelsesmetodene for boliger.
- (24) Ved innføringen av eieendomsskattelova § 8 C-1 i 2014 var departementet klar over at det kunne oppstå forskjeller i verdsettelsene mellom boliger, som ble beregnet etter formuesgrunnlag, og annen eiendom, som ble beregnet etter taksering, dersom kommunen gikk over til å bruke den nye verdsettelsesmetoden. Departementet vurderte om forskjellen i verdsettelse («takstforskjeller») mellom eiendomsstypene skulle anses som «særlege tilhøve» som gjorde at kommunen kunne omtaksere annen eiendom for å utjevne forskjellene. I Prop.1 LS (2012-2013) punkt 8.4.11 uttalte departementet følgende:

«Dersom det oppstår store forskjeller mellom formuesgrunnlaget for boliger og annen eiendom i takstperioden som følge av generell prisstigning eller prisnedgang, kan kommunen gjennomføre ny alminnelig taksering som følge av «særegne forhold», jf. byskatteloven § 4 første ledd annet punktum og omtalen over. Fra 2013 reguleres dette i eidegdomsskattelova § 8 A-3 annet ledd. Tilsvarende kan kommuner som allerede har eiendomsskatt, gjennomføre ny alminnelig taksering med virkning for det skatteåret boliger første gang blir taksert etter departementets forslag. Med dette kan kommuner som i dag har eiendomsskatt, taksere både boligeiendom og annen eiendom i samme skatteår, selv om 10-årsperioden ikke er utløpt.

Departementet vil vurdere tiltak som kan dempe effekten av dagens regler om at taksten ligger fast i takstperioden.»

(25) Ombudet forstår dette som at departementet åpnet for omtaksring i to tilfeller. For det første kan kommunestyret omtaksere i løpet av tiårsperioden dersom det oppstår «store forskjeller» mellom formuesgrunnlaget for boliger og takstene for annen eiendom som følge av «generell prisstigning eller prisnedgang». Siden takstene på for eksempel fritidsboliger ligger fast i hele tiårsperioden, mens boligens formuesgrunnlag oppdateres årlig, kan altså takstforskjellen mellom disse eiendomstypene bli så stor at kommunestyret kan omtaksere. Hva departementet mener med «store forskjeller» er ikke forklart nærmere.

(26) For det andre kan kommunestyret omtaksere i det året den nye verdsettelsesmetoden for boliger innføres. Ombudet forstår ordet «[t]ilsvarende» i tredje setning i sitatet over slik at begrensningen som gjelder for omtaksring i det første tilfellet, også gjelder for omtaksring i det andre tilfellet. I praksis betyr det at kommunestyret bare kan omtaksere i året formuesgrunnlagene innføres dersom det oppstår «store forskjeller» i takstnivået/verdsettelsesnivået mellom boliger (verdsatt etter formuesgrunnlag) og annen eiendom (verdsatt etter takst). I tillegg må takstforskjellen som oppstår skyldes «generell prisstigning eller prisnedgang». At en slik begrensning også gjelder for omtaksring i innføringsåret, er lagt til grunn av Finansdepartementet i brev 18. desember 2018 til KS. Etter å ha henvist til det som er sitert fra Prop.1 LS (2012-2013) ovenfor, uttalte departementet:

«Departementet antar at de samme prinsippene vil gjelde etter den siste lovendringen, og legger derfor til grunn at overgang til bruk av formuesgrunnlag for verdsettelse av boligeiendom vil innebære adgang til omtaksring forut for utløpet av ti-årsfristen, jf. eidegdomsskattelova § 8 A-3.

Det understrekes at slik omtaksring forutsetter at «det oppstår store forskjeller» mellom boligeiendom og annen eiendom, jf. formuleringen «tilsvarende». At kommunen går over til en annen verdsettelsesmetode vil ikke i seg selv være grunnlag for en ny alminnelig taksering. Ved vurderingen av om det foreligger forskjell må

sammenligningen mellom boliger og annen eiendom gjøres uten fradrag for obligatorisk og lokal reduksjonsfaktor, og eventuelt bunnfradrag.» [Sivilombudets understreking]

- (27) Omtalen i forarbeidene, og den etterfølgende uttalelsen fra departementet, viser etter ombudets syn at departementet var kjent med og aksepterte at takstforskjeller mellom boliger og annen eiendom var en konsekvens av lovforslaget. Til tross for dette ble det ikke åpnet for at kommunen kunne omtaksere i andre tilfeller enn der det oppstod «store forskjeller» mellom formuesgrunnlaget og takstene som følge av generell prisstigning. Dette underbygges også av at departementet, i andre avsnitt av det som er sitert fra Prop.1 LS (2012-2013) punkt 8.4.11 ovenfor, skriver at det vil vurderes «tiltak som kan dempe effekten av dagens regler om at taksten ligger fast i takstperioden». Det er i denne sammenheng verdt å merke seg at løsningen var en annen enn det som ble foreslått i den forutgående høringen.
- (28) Opprinnelig foreslo departementet (i høringsnotat 28. mars 2012¹) å innføre en «frivillig» reduksjonsfaktor på boliger som skulle utligne den omtalte takstforskjellen, jf. side 52 og 53 i høringsnotatet. Ordningen skulle fungere slik at kommunen regelmessig kunne justere en reduksjonsfaktor for boligeiendommer etter hvert som formuesgrunnlaget på boliger endret seg i takt med prisutviklingen. På denne måten ville kommunen sikre jevne takstnivåer mellom boliger og eksempelvis fritidsboliger, uavhengig av hvilken verdsettelsesmetode som ble brukt. Forslaget ble kritisert av flere høringsinstanser, og departementet gikk bort fra løsningen. I stedet uttalte departementet i Prop.1 LS (2012-2013) avsnitt 8.4.11:
- «Etter departementets syn er en konsekvens av forslaget at eiendomsskattegrunnlaget for bolig skal justeres i takt med prisutviklingen, selv om takstene for andre eiendomstyper ligger fast i takstperioden. Departementet viser til omtalen i punkt 8.4.6. I lys av høringen foreslår departementet at kommunene ikke bør gis anledning til å vedta differensierte reduksjonsfaktorer for hhv. bolig og andre eiendomstyper.»*
- (29) Heller ikke løsningen i høringsnotatet, som tilsynelatende åpnet for en fri adgang til omtaksring i året den nye verdsettelsesmetoden innføres, ble videreført i den endelige proposisjonen. I høringsnotatet het det om dette:

¹https://www.regjeringen.no/contentassets/5ab7f7c06202409796b38cb85aeef52e/horingsnotat_eiendomsskatt.pdf
sivilombudet.no

«Det kan være krevende for kommunen å finne en reduksjonsfaktor som sikrer lik beskatning av eiendom som blir taksert etter hhv. gjeldende regler og etter forslaget her, når takseringen av de ulike kategoriene gjennomføres på ulike tidspunkt. For å oppnå et likt takstnivå i kommunen, legger departementet til grunn at bruk av forslaget til et nytt takseringsalternativ må anses som "særegne forhold". I innføringsåret gir dette adgang til å gjennomføre ny alminnelig taksering for eiendom som takseres etter gjeldende regler, jf. byskatteloven § 4 første ledd. Med dette kan kommuner som i dag har eiendomsskatt taksere både boligeiendom og annen eiendom i samme skatteår.»

- (30) Denne løsningen, som innebar at kommunene skulle ha adgang til å omtaksere all eiendom ved innføringen av ny verdsettelsesmetode for boliger, var ikke med i forslaget som ble lagt frem for Stortinget. I Prop.1 LS (2012-2013) avsnitt 8.4.11 er ikke nytt takseringsalternativ lenger omtalt som et særegent forhold i seg selv, men i stedet knyttet til store forskjeller i takstnivå som en følge av «generell prisstigning eller prisnedgang».
- (31) Etter det ombudet forstår, skyldtes takstforskjellene som oppstod i Gausdal først og fremst at eiendommene i kommunen bare ble taksert til ca. 60 % av omsetningsverdien i 2018. Siden boligens formuesgrunnlag ligger nærmere 100 % av antatt omsetningsverdi, oppstod det dermed en stor takstforskjell ved innføringen av formuesgrunnlagene som verdsettelsesmetode. Etter ombudets syn åpner ikke uttalelsen i Prop. 1 LS (2012-2013) (sitert i avsnitt 24) for at omtaksring kan skje i et slikt tilfelle, da forskjellene i takstnivå ikke er knyttet til «generell prisstigning eller prisnedgang», men til at takstene opprinnelig ble satt lavt. Dette trekker i retning av at vilkårene til «særlege tilhøve» i eiendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd ikke var oppfylt.
- (32) Etter ombudets syn trekker også lovens formål i retning av at situasjonen i Gausdal ikke utgjorde et «særlege tilhøve», jf. eiendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd. Lovens utgangspunkt om at takstene skal ligge fast i ti år, er i forarbeidene begrunnet med at allmenn taksering er kostbart å gjennomføre. Videre var hovedbegrunnelsen for å innføre formuesgrunnlag som verdsettelsesmetode at kommunene fikk et enklere og rimeligere alternativ til det å taksere hver enkelt eiendom. Denne begrunnelsen mister sin verdi dersom kommunen må omtaksere når de tar i bruk den nye verdsettelsesmetoden. Formålene bak regelsettene tilsier derfor at vilkårene for omtaksring ikke var oppfylt.
- (33) Kommunen har fremholdt at uttalelsen i Prop.1 LS (2012-2013) punkt 8.4.11 uansett ikke utelukker at kravet om «særlege tilhøve» var oppfylt i dette tilfellet. Kommunen mener det avgjørende må være at det objektivt sett oppstod en stor forskjell mellom formuesgrunnlagene og takstene på annen eiendom, og ikke om forskjellen skyldes generell prisstigning eller annet. Til støtte for dette synet har kommunen vist til likhetsprinsippet.

- (34) Likhetsprinsippet innebærer at like tilfeller skal behandles likt, jf. HR-2019-273-A avsnitt 68. På eiendomsskattens område har Finansdepartementet forstått likhetsprinsippet slik at det ikke er adgang til å ha ulike takstnivå på likeartede eiendommer, jf. Finansdepartementet i brev 19. juni 2007 (Utv-2007-1259). Ombudet forstår kommunens anførsel sånn at det vil være i strid med likhetsprinsippet at takstnivået på boliger er høyere enn takstnivået på annen eiendom.
- (35) Lovgiveren har i dette tilfellet innført en alternativ verdsettelsesmetode for boliger i eigedomsskattelova § 8 C-1. Ombudet har vanskelig for å se at det å benytte seg av en alternativ – men fullt lovlig verdsettelsesmetode – i seg selv skulle bryte med likhetsprinsippet, og at dette skulle ha som konsekvens at kommunen kan omtaksere på grunn av «særlege tilhøve» og derved øke skattebelastningen på annen eiendom. Utgangspunktet er at verdsettelsen som er fastsatt gjennom taksering, skal ligge fast i ti år, jf. eigedomsskattelova § 8 A-3. Lovgiveren var ved innføringen av eigedomsskattelova § 8 C-1 klar over at den nye verdsettelsesmetoden ville medføre takstforskjeller mellom boliger og annen eiendom. Det vises i den forbindelse til det siterte fra Prop.1 LS (2012-2013) i avsnitt 26 over.
- (36) Ombudet har etter dette kommet til at vilkårene om «særlege tilhøve» i eigedomsskattelova § 8 A-3 annet ledd ikke var oppfylt. Oppsummert mener ombudet at lovens hovedregel er at takstene skal ligge fast i ti år. I forarbeidene til eigedomsskattelova § 8 C-1 er det åpnet for at kommunen kan omtaksere, men bare dersom det oppstår «store forskjeller» i takstnivået mellom boliger og annen eiendom som følge av generell prisstigning. At det objektivt sett oppstår store takstforskjeller ved innføringen av ny verdsettelsesmetode for boliger, først og fremst fordi takstnivået ved sist alminnelige taksering ble lagt lavt, kan ikke være avgjørende for om vilkårene til «særlege tilhøve» er oppfylt.
2. *Måtte takstnivået fra 2018 videreføres for boliger etter innføringen av ny verdsettelsesmetode?*
- (37) Eiendommene i Gausdal kommune ble taksert til ca. 60 % av omsetningsverdien ved den allmenne takseringen i 2018. Det neste spørsmålet for ombudet blir om kommunestyret var forpliktet til å videreføre dette takstnivået da de gikk over til å verdsette boliger etter formuesverdier i 2021. Konkret blir spørsmålet om boligenes formuesgrunnlag skulle settes ned til ca. 60 %, tilsvarende takstnivået som ble lagt til grunn for annen eiendom i 2018.
- (38) I drøftelsen ovenfor har ombudet kommet til at lovgiveren langt på vei aksepterte at det ville oppstå takstforskjeller ved overgangen til den nye verdsettelsesmetoden. Ombudet har konkludert med at ikke var adgang til omtaksring på grunn av takstforskjellen som oppstod i Gausdal. I lovgivningen er det imidlertid forutsatt at takstnivåene til en viss grad skal utjevnes. I eigedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd heter det at:

«(3) Skattegrunnlaget som nemnd i andre ledd skal setjast ned med reduksjonsfaktoren som er nytta ved taksering etter § 8 A-3, jf. § 8 A-2.»

- (39) Ordlyden må forstås slik at formuesgrunnlaget skal settes ned med en tilsvarende reduksjonsfaktor som ble lagt til grunn ved sist allmenne taksering. Ordet «reduksjonsfaktoren» må i denne sammenheng forstås som en henvisning til praksisen mange kommuner opererer med, der kommunestyret vedtar at eiendomsskatten skal beregnes til en viss prosentandel av den fastsatte taksten. Ordlyden kan imidlertid også forstås slik at en reduksjonsfaktor som er lagt til grunn i selve takstarbeidet, også skal videreføres, jf. uttrykket «som er nytta ved taksering».
- (40) Spørsmålet er derfor om det ved takseringen i Gausdal kommune i 2018 ble brukt en reduksjonsfaktor som må videreføres for formuesgrunnlaget til boliger, jf. eigedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd.
- (41) Kommunen har fremholdt at kommunestyret ikke har vedtatt en lokal reduksjonsfaktor. At takstnivået i 2018 endte på ca. 60 % (58,4 % for boliger og 59,9 % for fritidsboliger), mente kommunen var et resultat av at takstnemnda opererte med en *for* forsiktig taksering. Når det lave takstnivået skyldtes at takstnemnda hadde taksert for lavt, og ikke at kommunestyret hadde vedtatt en reduksjonsfaktor, mente kommunen at takstnivået ikke behøvdes videreført.
- (42) Bruken av reduksjonsfaktorer til å redusere eiendomsskatten i kommuner, bygger på langvarig praksis. Praksisen er dels beskrevet i ulike Stortingsproposisjoner og upubliserte brev fra Finansdepartementet. Ombudet er ikke kjent med andre rettskilder som i særlig grad redegjør for praksisen. I et upublisert brev til Sivilombudsmannen 12. januar 2010 har departementet gitt følgende forklaring på hva en reduksjonsfaktor er:

«Det er også langvarig praksis for at kommunene kan sette skattegrunnlaget til en viss andel av antatt omsetningsverdi gjennom bruk av såkalt reduksjonsfaktor.»

Reduksjonsfaktor innebærer at skatten beregnes av en viss prosent (for eksempel 60, 70 eller 80 prosent) av omsetningsverdien. Dette kan gjennomføres ved at eiendommene takseres til omsetningsverdi, men at det gjøres et fradrag med reduksjonsfaktoren. Eiendommenes skattegrunnlag er da omsetningsverdien fratrukket reduksjonsfaktoren.

Departementet vil ikke utelukke at enkelte kommuner takserer eiendommene til en viss prosentandel av omsetningsverdien direkte, uten å fastsette en eksplisitt reduksjonsfaktor. Dette kan gjøres ved at man i sjablon[g]ene legger inn faktorer som samlet sett gir lavere verdi enn omsetningsverdien. I slike tilfeller er "reduksjonsfaktoren" innbakt i skattegrunnlaget/taksten, og det blir ikke noe skille

mellom takst og skattegrunnlag. Resultatet for de skattepliktige blir likt, uavhengig av framgangsmåten.

Reduksjonsfaktoren (prosentatsen) kan ikke endres i det årlige vedtaket kommunestyret fatter i henhold til eidegdomsskattelova § 10, men skal ligge fast i tiårsperioden (takstperioden).»

- (43) Etter ombudets syn gir departementet her uttrykk for at en «reduksjonsfaktor» både foreligger der kommunestyret eksplisitt har vedtatt en slik faktor, men også der det direkte takseres til en viss prosentandel av omsetningsverdien, uten at kommunestyret har vedtatt dette. Departementet har ikke drøftet betydningen av at kommunestyret er et politisk organ, mens takstnemnda utfører et faglig arbeid. Departementets forståelse av uttrykket «reduksjonsfaktor» i dette brevet trekker i retning av at de lave takstnivåene også utgjør en «reduksjonsfaktor», sml. eidegdomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd.
- (44) I forarbeidene til eidegdomsskattelova § 8 C-1 har departementet i punkt 8.2 under «[g]jeldende rett og praksis» gitt en kort beskrivelse av hva en reduksjonsfaktor er, se Prop.1 LS (2012-2013) på side 115. I punkt 8.4.11, på side 129, gir departementet videre uttrykk for at reduksjonsfaktorer må videreføres ved innføringen av ny verdsettelsesmetode:

«Eiendomsskattegrunnlaget tilsvarer formuesgrunnlaget for bolig med den obligatoriske reduksjonsfaktoren, antatt omsetningsverdi for næringsseiendom og fritidsbolig mv. og substansverdi for verk og bruk (ev. formuesverdi for kraftanlegg). Kommunen kan i tillegg velge en felles reduksjonsfaktor for alle eiendoms kategorier som takseres lokalt, og som anses som en del av taksten. Reduksjonsfaktoren ligger fast i 10-årsperioden (takstperioden) for eiendom som takseres av kommunen etter gjeldende regler. For å sikre at takstnivået i kommunen blir om lag likt for alle skattepliktige eiendommer som takseres av kommunen, må reduksjonsfaktoren videreføres for boliger fram til neste alminnelige taksering. Kommunen kan dermed ikke vedta en annen reduksjonsfaktor for bolig etter innføringsåret som eksempelvis gir en lavere beskatning av denne eiendoms kategorien sammenlignet med takstnivået for fritidsbolig.

I kommuner som har eiendomsskatt i dag, og som ønsker å benytte forslaget til nytt takseringsalternativ for bolig, må eksisterende lokale reduksjonsfaktor også benyttes for boliger ved utskrivningen. Det vil si at eiendomsskattegrunnlaget for boliger etter forslaget utgjør formuesgrunnlag (inkludert obligatorisk reduksjonsfaktor) redusert med eksisterende, lokale reduksjonsfaktor.

Departementet viser til forslag til eidegdomsskattelova § 8 C-1 fjerde ledd [dvs. tredje ledd].»

(45) Departementet tar ikke her stilling til om det bare er der kommunestyret har vedtatt en eksplisitt reduksjonsfaktor, at denne faktoren må videreføres. Selv om departementet bruker uttrykket «reduksjonsfaktor» om noe «kommunen» (og ikke takstnemnda) kan «velge» eller «vedta», gir uttalelsene samlet sett uttrykk for at det er *takstnivået* som sådan som videreføres, uavhengig av hvilken fremgangsmåte som er benyttet. Dette taler for at uttrykket «reduksjonsfaktoren» i eiedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd må tolkes vidt, sånn at det også omfatter tilfeller der kommunestyret ikke eksplisitt har vedtatt en reduksjonsfaktor. Forarbeidene gir imidlertid ikke et klart svar på spørsmålet.

(46) Uttalelsen i forarbeidene er omtalt i et upublisert brev fra Finansdepartementet til advokatfirmaet Økland 5. januar 2020. I brevet omtaler departementet tilsvarende problemstilling som i saken ombudet har tatt opp. Departementet synes på side 2-3 i brevet å gi uttrykk for at det generelle takstnivået ved sist allmenne taksering må videreføres ved overgangen til bruk av formuesgrunnlagene som ny verdsettelsesmetode:

Etter ulovfestet rett har kommunene anledning til å benytte en såkalt «reduksjonsfaktor» i takstene. Dette innebærer en lik, prosentvis reduksjon av takstene for all eiendom. Det er antatt at reduksjonsfaktoren ligger fast i hele ti-årsperioden. Enkelte kommuner kan, i stedet for å bruke en eksplisitt reduksjonsfaktor, ha valgt å taksere eiendommene til en lavere verdi enn markedsverdien. Det heter i proposisjonen at:

«I kommuner som har eiendomsskatt i dag, og som ønsker å benytte forslaget til nytt takseringsalternativ for bolig, må eksisterende lokale reduksjonsfaktor også benyttes for boliger ved utskrivningen. (...)».

Departementet antar at det samme prinsippet må legges til grunn hvor kommunen ved den allmenne takseringen har valgt å taksere eiendommene lavere enn markedsverdien i stedet for å benytte en eksplisitt reduksjonsfaktor, jf. ovenfor.

Gitt at dette blir overholdt vil det ikke oppstå noen problemstilling mht. om skjevheter i markedsverdi mellom bolig og annen eiendom kan gi grunnlag for bruk av bestemmelsen om «særlege tilhøve», når differansen skyldes bruk av reduksjonsfaktor eller bevisst bruk av lavere takster.»

(47) Departementet «antar» her at en kommune som har «valgt» å taksere eiendommene lavere enn markedsverdi, også må videreføre takstnivået ved innføring av ny verdsettelsesmetode. Departementet gir dessuten uttrykk for at det i et slikt tilfelle ikke vil oppstå «særlege tilhøve» som begrunner omtaksering, jf. eiedomsskattelova § 8 A-3 annet ledd. Ombudet merker seg likevel at departementet ikke skiller mellom at takstene fastsettes av takstnemnda, mens en reduksjonsfaktor tradisjonelt vedtas av kommunestyret. Det er derfor noe uklart hva departementet mener med at kommunen

har «valgt» å taksere til en lavere verdi enn markedsverdien, og at differensen ved overgang til ny verdsettelsesmetode skulle skyldes «bevisst bruk av lavere takster». Etter ombudets syn gir imidlertid departementets brev støtte for at uttrykket «reduksjonsfaktor» i eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd må tolkes vidt.

- (48) Etter ombudets syn trekker rettskildene i retning av at en «reduksjonsfaktor» i eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd også kan sies å foreligge der takstnemnda har lagt seg på et takstnivå som er klart lavere enn en forsiktig taksering av eiendommenes antatte omsetningsverdi. Det kan altså ikke være et krav om at kommunestyret eksplisitt har vedtatt en reduksjonsfaktor.
- (49) Samlet sett trekker ordlyden i eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd i retning av at det avgjørende er om reduksjonsfaktoren faktisk er «nytta ... ved taksering». Ordlyden setter ingen begrensning for hvem som må vedta reduksjonsfaktoren, eller hvordan reduksjonsfaktoren kommer til uttrykk. Forarbeidene må forstås slik at hensikten med bestemmelsen er at det generelle takstnivået videreføres. For den enkelte skattyter vil det være uten betydning om reduksjonsfaktoren skyldes en avgjørelse fra kommunestyret, eller om den er et resultat av takstnemndas arbeid. Det vesentlige må være at det ved takseringen ble lagt til grunn et takstnivå som er klart lavere enn det som regnes som forsiktig taksering av eiendommenes antatte omsetningsverdi. Hvor grensen går mellom hva som er å regne som forsiktig taksering som ikke kan sammenlignes med en vedtatt reduksjonsfaktor, og et takstnivå som må likestilles, gir ikke denne saken grunnlag for å gå nærmere inn på. Heller ikke eventuelle praktiske spørsmål rundt kartleggingen av hva som er det faktiske takstnivået i kommunen.
- (50) I denne konkrete saken legger ombudet til grunn at kommunestyret i Gausdal ikke hadde vedtatt en eksplisitt reduksjonsfaktor ved utskrivningen av eieendomsskatt i 2018. Grunnen til at takstnivået endte på ca. 60 % av omsetningsverdien, var at den uavhengige takstnemnda takserte lavere enn antatt omsetningsverdi. Ombudet har ingen forutsetning for å gå nærmere inn på hva som var årsaken til dette.
- (51) Slik ombudet ser på saken, skiller situasjonen i Gausdal seg klart fra de tilfeller der takstnemndene opererer med en ren forsiktighetsmargin ved taksering. Ombudet har forståelse for at takstnemndene, iallfall før lovfesting av den obligatoriske reduksjonsfaktoren, hadde behov for å operere med en forsiktighetsmargin ved takseringen. Begrunnelsen for dette er at eiendommenes takst ikke skal overstige antatt omsetningsverdi. Etter ombudets syn må det likevel skiller mellom en situasjon der takstnemnda forsiktig takserer eiendommene f.eks. til 5–10 % under antatt omsetningsverdi, og en situasjon som i Gausdal, der takstnivået for både boliger og fritidsboliger havner på et nivå som ligger under 60 % av omsetningsverdien. I et slikt tilfelle må det etter ombudets syn sies å ha blitt lagt til grunn en «lokal reduksjonsfaktor», uavhengig av om dette ble vedtatt av kommunestyret eller ikke.

- (52) Samlet sett har ombudet kommet til at det i Gausdal kommune forelå en reduksjonsfaktor. Dette innebærer at reduksjonsfaktoren skulle ha vært videreført da formuesgrunnlagene ble innført som ny verdsettelsesmetode for boliger, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd.

3. Oppsummering

- (53) Oppsummert har ombudet kommet til at vilkårene for omtaksering ikke var oppfylt da kommunestyret i Gausdal vedtok dette 12. desember 2019. Ombudet mener at takstforskjellen som oppstod ved innføringen av ny verdsettelsesmetode i 2021, ikke utgjorde et «særlege tilhøve», jf. eieendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd. Videre har ombudet kommet til at de reduserte takstnivåene i 2018 gir uttrykk for en reduksjonsfaktor som må videreføres ved innføring av ny verdsettelsesmetode for boliger i 2021, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd.
- (54) Ombudet har ikke tatt stilling til om reduksjonsfaktoren i eieendomsskattelova § 8 C-1 annet ledd konsumeres av reduksjonsfaktoren som kom til uttrykk gjennom de lave takstnivåene i Gausdal kommune. Etter det ombudet er kjent med skal en lignende problemstilling bli behandlet i Eidsivating lagmannsrett høsten 2023 (sak 23-054525ASD-ELAG/).
- (55) Ombudet ber Gausdal kommune om en tilbakemelding på hvordan denne uttalelsen vil bli fulgt opp. Av hensyn til høstens kommunevalg settes fristen til 1. desember 2023. En kopi av denne uttalelsen oversendes også Finansdepartementet som ansvarlig departementet for eieendomsskattelova. Av hensyn til skattytere og kommuner mener ombudet det kan være hensiktsmessig om Finansdepartementet vurderer å klargjøre forståelsen av de aktuelle bestemmelsene ved lov- eller forskriftsendring.

Konklusjon

- (56) Sivilombudet har kommet til at vilkårene for omtaksering ikke var oppfylt da kommunestyret i Gausdal vedtok dette 12. desember 2019. Ombudet mener at takstforskjellen som oppstod ved innføringen av ny verdsettelsesmetode i 2021, ikke utgjorde et «særlege tilhøve», jf. eieendomsskattelova § 8 A-3 annet ledd.
- (57) Videre har ombudet kommet til at de reduserte takstnivåene i 2018 gir uttrykk for en reduksjonsfaktor som må videreføres ved innføring av ny verdsettelsesmetode for boliger i 2021, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd.

- (58) Sivilombudet ber om en tilbakemelding fra Gausdal kommune på hvordan uttalelsen vil bli fulgt opp innen 1. desember 2023.

Oslo, 13.06.2023

Hanne Harlem
sivilombud

Dette dokumentet er elektronisk godkjent, og har derfor ikke håndskrevet underskrift.