



NORGES OFFENTLIGE UTREDNINGER

NOU 1996:20

Ny lov om eiendomsskatt

Utredning fra et utvalg oppnevnt av Finans- og tolldepartementet
19. januar 1995

Avgitt til Finans- og tolldepartementet 26. september 1996

STATENS FORVALTNINGSTJENESTE
STATENS TRYKNING

OSLO 1996

Til Finans- og tolldepartementet

Finans- og tolldepartementet oppnevnte 19. januar 1995 et utvalg til å utrede forslag til endringer i eiendomsskatteloven.

Eiendomsskatteutvalget legger med dette frem sin innstilling.

Oslo, 26. september 1996

Frederik Zimmer leder

Kjersti Ringdal

Ragnar Fagereng

Kjersti Graver

Guttorm Schjelderup

Bjørn Berre

Trond Christensen

Ingrid Rasmussen

Tom Venstad

Rune Tjomsås Andersen

KAPITTEL 1

Oppnevning, mandat og sammendrag**1.1 UTVALGETS MANDAT OG SAMMENSETNING****1.1.1 Utvalgets mandat**

Eiendomsskatteutvalget ble oppnevnt av Finansdepartementet 19. januar 1995. Utvalget ble gitt følgende mandat:

«I. Finansdepartementet har ved flere anledninger varslet igangsetting av en bred gjennomgåelse av eiendomsskatteloven, der en ikke bare tar opp de problemstillinger som reiser seg etter gjeldende lovgivning, men også vurderer behovet for øvrige endringer, senest i St. meld. nr. 12 (1991-92) om Retningslinjer for reformer i formuesbeskatningen, "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6 Eiendomsskatt.

Eiendomsskatten ble i sin tid begrunnet med kommunale investeringer knyttet til fast eiendom, såsom vei, vann og kloakk. Etter at kommunene har fått anledning til å ilegge avgifter som dekker de utgifter kommunene har til slike formål, er det behov for på nytt å se på eiendomsskattens begrunnelse og formål, og dens plass i et system med alminnelige inntekts- og formuesbeskatning knyttet til fast eiendom.

I tillegg kommer at flere spørsmål er mindre tilfredsstillende løst i gjeldende lov om eiendomsskatt, såsom hvilke eiendommer som skal kunne ilegges eiendomsskatt, fastsettelse av taksnivå i forhold til antatt omsetningsverdi og satsfastsettelsen. Dette har gjennom tiden gitt seg utslag i uforholdsmessig mange rettssaker på området. Særlig gjelder dette spørsmål om hvilke eiendommer som kan pålegges eiendomsskatt, der det sentrale kriteriet er om eiendommen ligger i et strøk som helt eller delvis er utbygd på bymessig vis. Også reglene om saksbehandling er ufullstendige, særlig ettersom regler om klage ikke er satt i kraft. Dagens lov inneholder dessuten ingen regler som løser problemer som oppstår i forbindelse med kommunesammenslåing.

Gruppen skal utrede forslag til endringer i eiendomsskatteloven. Gruppen skal legge frem en sluttrapport innen 1. april 1996.

II. Følgende problemstillinger ønskes utredet:

1. Utredningsgruppen skal kartlegge kommunenes bruk av eiendomsskatten i dag. Herunder ønskes kartlagt bl.a. gjennomsnittlig eiendomsskatt pr. innbygger, pr. eiendom og fordeling av skatten etter eventuelle andre kriterier innen kommunen, samt fordelingen av skatten etter ulike kjennetegn ved kommunene.
2. Utredningsgruppen skal drøfte det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatten, og hvilken plass den bør ha i skattesystemet. Drøftelsen må se eiendomsskatten i sammenheng med den øvrige inntekts- og formuesbeskatning på eiendom, gitt at denne beskatning forblir i hovedsak som idag.
3. Utredningsgruppen skal vurdere om skatten fortsatt bør være en kommunal skatt, eller om den bør være en statlig skatt, eventuelt en fellesskatt. En eventuell statlig skatt eller fellesskatt må nødvendigvis omfatte alle kommuner, jf. punkt 4, men må muligens avgrenses etter andre kriterier, jf. punkt 5.
4. Under forutsetning av at eiendomsskatten fortsatt skal være kommunal, skal det vurderes om den bør være obligatorisk for kommunene, eller

- om det fortsatt skal være valgfritt om det skal innføres eiendomsskatt i en kommune eller ikke.
5. Utredningsgruppen skal vurdere hensiktsmessige kriterier for utskrivning av eiendomsskatt, herunder vurdere om eiendomsskatteplikten bør omfatte alle faste eiendommer, eller om visse eiendommer bør unntas, og evt. etter hvilke kriterier.
Under forutsetning av at eiendomsskatten fortsatt skal være kommunal, jf. ovenfor, må utredningsgruppen også vurdere i hvilken grad kommunen selv skal ha herredømme over eiendomsskattens utstrekning i kommunen, enten ved generelle unntak eller ved individuelle unntak.
 6. Utredningsgruppen skal se nærmere på eiendomsskattens økonomiske og fordelingsmessige rolle. I denne sammenheng må satsstruktur og eventuelle bunnfradrag vurderes, i lys av den samlede skattebelastning på fast eiendom. Et eventuelt bunnfradrag reiser bl.a. spørsmål om samordning når en person eier flere skattepliktige eiendommer.
 7. I lys av arbeidet med reformering av kraftverksbeskatningen og av det forutsatte arbeidet med det nye takseringssystemet for bolig- og fritidseiendommer, skal utredningsgruppen vurdere hensiktsmessig taksering av fast eiendom for eiendomsskatteformål.
 8. Utredningsgruppen skal utrede en hensiktsmessig administrasjon av eiendomsskatten, herunder vurdere om administrasjon av ordningen fortsatt skal være rent kommunal eller om fastsettelse og kontroll burde overtas av staten v/ligningskontorene, mens kommunekassereren fortsatt står for innfordringen.
 9. Utredningsgruppen skal utrede hensiktsmessige saksbehandlingsregler, der det tas tilbørlig hensyn til rettssikkerhet og forutberegnelighet for skattyterne og til effektiv innkreving av skatten blant annet ved opprettelse av en klageordning og ved klare regler for når og hvordan skatten skal skrives ut. Det bør være et mål for nye saksbehandlingsregler at disse i størst mulig grad enten henviser til eller bygger på de løsningsregler som finnes i allerede eksisterende lover over samme tema, enten i forvaltningsloven eller i ligningsloven.
 10. Under forutsetning av at eiendomsskatten skal være kommunal, skal gruppen utrede de problemer kommunesammenslåing kan medføre, med forslag til løsninger.
 11. Under forutsetning av at eiendomsskatten fortsatt skal være en kommunal skatt, må utredningsgruppen vurdere hvilken betydning eiendomsskatten bør ha ved fordeling av tilskudd fra staten.»

Det følger av punkt 7 i utvalgets mandat at verdsettelsesproblematikken skal drøftes under hensyntaken til reformeringen av kraftverksbeskatningen og arbeidet med nytt boligtakseringssystem.

I Ot prp nr 23 (1995-96) om skattlegging av kraftforetak uttaler departementet følgende på s 132:

«Utvalget er ikke bedt om å vurdere selve takseringen av kraftverk.»

Utvalget oppfatter dette som en presisering av mandatet, og drøfter derfor ikke verdsettelsesreglene for kraftverk.

Utvalget har fått oversendt kopi av et brev av 12. februar 1996 fra finansminister Sigbjørn Johnsen til Arbeiderpartiets stortingsgruppe. I brevet sier finansministeren bl a følgende:

«I Ot. prp. nr. 23 er det lagt til grunn at kommunene skal kunne utskrive eiendomsskatt på kraftverk. Jeg anser det ikke aktuelt for regjeringen å fremme forslag senere som innebærer begrensninger i kommunenes rett til å utskrive eiendomsskatt på kraftverk i forbindelse med den senere generelle gjennomgangen av eiendomsskatten.»

Etter utvalgets oppfatning innebærer ikke finansministerens uttalelse noen innskrenkning av utvalgets mandat. Utvalget viser dessuten til at uttalelsen bare gjelder eiendomsskatt på kraftverk. Utvalget må derfor uansett utrede spørsmålet om eiendomsskatt på andre typer fast eiendom enn kraftverk skal være en statlig eller kommunal skatt.

Utvalget viser særlig til mandatets punkt 2, som sier at utvalget kun skal utrede eiendomsskatten. Utvalget har derfor ikke foreslått endringer i andre deler av skattesystemet. Utvalget viser til at Finansdepartementet i St meld nr 1 (1995-96) s 139 uttaler at *«departementet legger opp til en gjennomgang av formuesskatten etter at eiendomsskatteutvalget har avgitt sin innstilling»*.

Eiendomsskatteutvalget informerte i brev av 19. november 1995 Finansdepartementet om at utvalget sannsynligvis ikke ville kunne slutføre arbeidet innenfor den opprinnelige fristen 1. april 1996, fordi proposisjonen om kraftverksbeskatning og stortingsmeldingen om nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer ennå ikke var fremlagt. Finansdepartementet ga i brev av 17. april 1996 utvalget en forlenget frist til 1. juli 1996 til å slutføre arbeidet og avgi innstilling.

1.1.2 Utvalgets sammensetning

Eiendomsskatteutvalget ble oppnevnt med følgende sammensetning:

- Professor Frederik Zimmer (leder), Universitetet i Oslo
- Advokat Kjersti Ringdal, advokatfirma Thommesen Krefting Greve Lund AS
- Rådmann Ragnar Fagereng, Bergen kommune
- Førstemanuensis Guttorm Schjelderup, Norges Handelshøyskole
- Forbrukerombud, nå lagdommer, Kjersti Graver, Forbrukerombudet
- Lovrådgiver, nå underdirektør, Bjørn Berre, Finansdepartementet
- Rådgiver, nå byråsjef, Trond Christensen, Kommunaldepartementet
- Førstekonsulent, nå rådgiver, Målfrid Bjærum, Finansdepartementet
- Førstekonsulent, nå rådgiver, Eli Teigen, Finansdepartementet

Utvalgets medlem Eli Teigen gikk ut av utvalget 12. juni 1995. I hennes sted oppnevnte Finansdepartementet rådgiver Elin Sætre Løfsgaard, Finansdepartementet. Medlemmet Elin Sætre Løfsgaard gikk ut av utvalget 23. august 1995. I hennes sted oppnevnte Finansdepartementet lovrådgiver Tom Venstad, Finansdepartementet.

Medlemmet Målfrid Bjærum gikk ut av utvalget 21. november 1995. I hennes sted oppnevnte Finansdepartementet rådgiver, nå underdirektør, Ingrid Rasmussen, Finansdepartementet.

Ved avgivelsen av innstillingen hadde utvalget følgende denne sammensetningen:

- Professor Frederik Zimmer (leder), Universitetet i Oslo
- Advokat Kjersti Ringdal, advokatfirma Thommesen Krefting Greve Lund AS
- Rådmann Ragnar Fagereng, Bergen kommune
- Førstemanuensis Guttorm Schjelderup, Norges Handelshøyskole
- Lagdommer Kjersti Graver, Borgarting lagmannsrett
- Underdirektør Bjørn Berre, Oslo likningskontor
- Underdirektør Ingrid Rasmussen, Finansdepartementet
- Lovrådgiver Tom Venstad, Finansdepartementet

– Byråsjef Trond Christensen, Kommunaldepartementet

Utvalgets sekretariat har vært lagt til Finansdepartementet. Finansdepartementet oppnevnte 23. august 1995 førstekonsulent, nå rådgiver, Rune Tjomsås Andersen som sekretær for utvalget.

1.2 UTVALGETS ARBEID

Utvalget har i alt avholdt 23 møter. Utvalget hadde sitt første møte 8. februar 1995, og avsluttet sitt arbeid i møte 15. august 1996.

Utvalget har i to av møtene hatt samtaler med henholdsvis Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) og Huseiernes Landsforbund. Organisasjonene fikk på møtene anledning til å legge frem sitt syn på ulike aspekter vedrørende eiendomsskatten. Utvalget har også hatt et møte med Inntektssystemutvalget (Rattsø-utvalget), representert ved utvalgets leder professor Jørn Rattsø og utvalgets hovedsekretær Lars-Erik Borge, hvor utvalgene orienterte hverandre om arbeidet med enkelte problemstillinger hvor utvalgenes arbeid berører hverandre.

1.3 SAMMENDRAG

Eiendomsskatteutvalget fremlegger i denne utredningen forslag til ny lov om eiendomsskatt. Forslaget skal erstatte lov av 6. juni 1975 nr 29 om eiedomsskatt til kommunane, lov av 17. desember 1982 om mellombels tillegg til lov av 6. juni 1975 nr 29 om eiedomsskatt til kommunane, byskatteloven av 18. august 1911 nr 9 §§ 4, 5 og 9 og lov av 4. mars 1960 om tillegg til skattelover for landet og byene. Nedfor følger en oversikt over hovedpunktene i utvalgets arbeid. Uttrykket «boligeiendom» omfatter i denne innstillingen både bolig- og fritidseiendommer.

I "*Oppnevning, mandat og sammendrag*" i kapittel 1 gjøres det rede for utvalgets oppnevning, mandat og arbeid. Det vises til hva som sies der.

I "*Historisk utvikling og gjeldende rett*" i kapittel 2 gir utvalget i "*Eiendomsskatten i et historisk perspektiv*" i pkt 2.1 en oversikt over den historiske utviklingen av eiendomsskatten i Norge fram til eiendomsskatteloven av 1975. Utvalget gir en oversikt over både de daværende materielle eiendomsskattereglene og over utviklingen i eiendomsskattens betydning for kommunene målt opp mot kommunens øvrige skatteinntekter. I "*Gjeldende rett*" i pkt 2.2 gir utvalget en oversikt over gjeldende rett.

I "*Utenlandsk rett*" i kapittel 3 gis en oversikt over beskatningen av fast eiendom i enkelte andre land. Utvalget gjennomgår reglene om eiendomsskatt, formuesskatt og inntektsskatt på fast eiendom i Danmark, Sverige, Finland, Storbritannia, Tyskland og Nederland. Det vises til omtalen i "*Utenlandsk rett*" i kapittel 3 for en nærmere oversikt over beskatningen av fast eiendom i det enkelte land.

I "*Oversikt over bruken av eiendomsskatt*" i kapittel 4 drøfter utvalget eiendomsskattens økonomiske betydning for kommuneøkonomien, utviklingen i provenyet fra eiendomsskatten samt nivået på beskatningen av fast eiendom i Norge sammenlignet med enkelte andre OECD-land.

I 1994 ble det innbetalt ca 2,8 mrd kr i eiendomsskatt i Norge. Når alle kommuner ses under ett, utgjorde eiendomsskatten 5,1 pst av totale skatteinntekter for kommunene i 1994. Videre utgjorde eiendomsskatten 3,0 pst av kommunenes samlede skatte- og overføringsinntekter og 2,2 pst av kommunenes samlede bruttoinntekter.

Sett under ett ligger de formuesbaserte skattene i Norge, målt i forhold til BNP, godt under gjennomsnittet for både OECD og EU.

I "*Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt*" i kapittel 5 drøfter utvalget det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt. Et flertall i utvalget (formannen, Berre, Christensen, Fagereng, Graver, Rasmussen, Schjelderup og Venstad) går inn for at eiendomsskatten videreføres som en del av det norske skattesystemet.

Et samlet utvalg finner at mange av de begrunnelser som ble anført for eiendomsskatt i forarbeidene til dagens eiendomsskattelov (Ot prp nr 44 for 1974-75) ikke er særlig relevante i dag.

Utvalgets flertall legger vekt på at den økende økonomiske integrasjonen over landegrensene gjør lite mobile skattegrunnlag spesielt verdifulle. Ettersom grunnlaget for eiendomsskatten ikke er særlig mobilt, trekker dette i retning av at en særskilt eiendomsskatt opprettholdes. Flertallet legger også vekt på at effektivitets- og nøytralitetshensyn kan begrunne eiendomsskatten. Verdsettelsesnivået for fast eiendom er svært lavt, og eiendomsskatten kan bidra til å redusere virkningene av dette. Men selv med nøytrale verdsettelsesregler vil fast eiendom kunne ilegges eiendomsskatt uten at den effektive beskatningen blir hardere enn f.eks. av bankinnskudd. Dette skyldes at verdistigningen på fast eiendom inntektsbeskattes først ved salg av eiendommen, mens den delen av renteinntekten på bankinnskudd som er kompensasjon for inflasjonen, skattlegges fortløpende. Når det gjelder nivået på skattleggingen av kapital generelt, vil utvalget peke på at skattleggingen av finanskapital er svært høy. Skattlegging av fast eiendom bør derfor ses i lys av dette, og taler for en reduksjon av formuesskattesatsene kombinert med en økning av eiendomsbeskatningen. Utvalgets flertall peker også på at eiendomsskatten gir kommunen sikre inntekter – skattegrunnlaget påvirkes ikke av gjeldsoptak. Flertallet tilrår på denne bakgrunn videreføring av eiendomsskatten.

Et mindretall i utvalget (Ringdal) mener at eiendomsskatten ikke forsvarer en plass i det norske skattesystemet, gitt at dette blir hovedsaklig som i dag. Dette medlemmet mener at manglende løpende inntektsbeskatning av verdistigning på fast eiendom ikke kan begrunne en eiendomsskatt. Dette medlemmet finner heller ikke at dagens inntekts- og formuesbeskatning av fast eiendom kan begrunne eiendomsskatt. Medlemmet Ringdal peker på at det er store variasjoner i beskatningen av ulike typer real- og finanskapital som eiendomsskatt ikke kan nøytralisere. Mindretallet påpeker videre at spørsmålet om bruttobeskatning av immobil kapital for å sikre landets skatteinntekter må sees i en større sammenheng ved totalgjennomgang og vurdering av beskatningen av real- og finanskapital, og beskatningen av arbeidsinntekter i Norge. Dette ligger utenfor utvalgets mandat. Mindretallet deltar i drøftelsene av utforming av en lov om eiendomsskatt, gitt at spørsmålet om beskatning av immobil kapital er undergitt en slik totalvurdering.

Utvalget behandler samlet i "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6 spørsmålene om eiendomsskatten skal være statlig eller kommunal – og om den skal være kommunal – om skatten skal være obligatorisk eller frivillig. I spørsmålet om eiendomsskatten skal være frivillig eller obligatorisk kommunal, er utvalget innforstått med at det er ønskelig å tilstrebe skattemessig likebehandling av alle typer investeringer. Dette forhold må veies opp mot den gevinst en oppnår med at eiendomsskatten får en større lokal forankring enn hvis den var obligatorisk. Utvalget mener at dette ikke er noe lett valg, men at det er ønskelig med en viss frihet i den kommunale skattepolitikken og at eiendomsskatten er relativt godt egnet. Det skyldes at fast eiendom er et relativt immobilt skattefundament slik at de negative effekter av skattekonkurranse i liten grad får betydning. Utvalget vil derfor legge avgjørende vekt på det positive i at kommunene i større grad får ansvaret for å forvalte sitt eget skattegrunnlag og dermed gis incitamenter til å skape en tetttest mulig sammenheng mellom skatteinntekter og tjenesteproduksjon. Utvalget er imidlertid klar over at problemer knyttet til *velgerkontroll*, *skatte-*

konkurranse og fordelingspolitiske forhold, samt hensynet til den *nasjonale skattebyrde*, gjør det ønskelig med begrensninger i den lokale beskatningsretten.

Utvalgets flertall (formannen, Christensen, Fagereng, Rasmussen, Ringdal, Schjelderup og Venstad) vil derfor anbefale at eiendomsskatten blir frivillig kommunal, men at det settes maksimumsgrenser for eiendomsskatten og at eiendomsskatten da fortsatt bør holdes på et beskjedent nivå. Utvalget mener at i valget mellom en obligatorisk kommunal eiendomsskatt og en statlig eiendomsskatt, er en obligatorisk kommunal eiendomsskatt å foretrekke. Utvalgets flertall (formannen, Christensen, Fagereng, Rasmussen, Ringdal, Schjelderup og Venstad) mener at det i utgangspunktet er ønskelig med kommunal frihet i fastsettelsen av eiendomsskatten. Dette fordi kommunene er bedre i stand til å velge optimalt nivå på kommunal tjenesteyting enn det staten er. De begrunnelser som utvalget har gitt i *"Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt"* i kapittel 5 for å videreføre eiendomsskatten som en del av det norske skattesystemet, taler i og for seg for at skatten gjøres til en statsskatt eller at den gjøres obligatorisk for kommunene hvis den fortsatt skal være kommunal. Også hensynet til likhet mellom skattyterne og for å unngå uheldig skattekonkurranse trekker i denne retning. Utvalgets flertall har imidlertid lagt avgjørende vekt på andre synspunkter: Eiendomsskatten er i dag praktisk sett den eneste skatteform som kommunene har herredømme over. Den frihet for kommunene som her foreligger, gir kommunene mulighet til i en viss utstrekning å bestemme nivået på det kommunale tjenestetilbudet. Kommunene er sannsynligvis bedre i stand til enn staten å velge optimalt nivå på kommunale tjenester. Det ligger derfor et visst effektiviseringspotensiale i lokal skattleggingsrett. Videre har flertallet lagt vekt på at det må antas å ha en viss betydning for det kommunale politiske liv, og dermed for det lokale demokrati, at kommunen selv på denne måten har herredømme over en del av sine skatteinntekter. Utvalgets flertall mener på samme bakgrunn at kommunene selv bør bestemme om eiendomsskatt skal innføres og nivået på eiendomsskatten, gitt at eiendomsskatten samlet sett har et proveny i om lag samme størrelsesorden som i dag.

Et mindretall i utvalget (Berre og Graver) går inn for en obligatorisk kommunal eiendomsskatt, hvor kommunene kan fastsette skattesatsen innenfor lovbestemte grenser. Mindretallet peker på at en obligatorisk kommunal eiendomsskatt sikrer lik skattemessig behandling av fast eiendom uansett hvor i landet denne befinner seg.

Utvalget vurderer i *"Eiendomsskattens betydning for overføringssystemet til kommunene"* i kapittel 7 eiendomsskattens betydning for inntektssystemet for kommunene. Eiendomsskatten har i dag ingen direkte betydning i forhold til inntektssystemet for kommunene. Utvalget drøfter to mulige mekanismer for inntektsutjevning mellom kommuner innenfor eiendomsskatten: Utjevning av skattegrunnlagene og av faktiske skatteinntekter. Utvalget fremhever at utjevning av skattegrunnlag vil gi de beste løsninger. Utvalget drøfter også modeller hvor bare en andel av eiendomsskatteprovenyet bringes inn under inntektssystemet for kommunene. Utvalget tar imidlertid ikke standpunkt til om eiendomsskatten bør inngå i inntektssystemet, eller hvordan eventuelle overføringer skal skje. Det vises til at Rattsø-utvalget skal behandle spørsmålene i sin delutredning II. Men utvalget peker på at flere av dets øvrige forslag reduserer spørsmålets betydning.

I *"Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten"* i kapittel 8 drøfter utvalget hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten. Utvalget er på bakgrunn av drøftelsen i *"Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt"* i kapittel 5 av den oppfatning at alle faste eiendommer i en kommune bør omfattes av eiendomsskatten, med mindre det er tilstrekkelig gode grunner til å oppstille unntak for enkelte typer eiendommer. Eiendomsskatten bør derfor etter utvalgets oppfatning i

utgangspunktet omfatte alle faste eiendommer i en kommune, og ikke være begrenset til eiendommer i tettbygde strøk og verk og bruk.

Utvalget vurderer deretter nærmere hvilke typer eiendommer som skal unntas fra eiendomsskatten. Utvalget diskuterer unntak fra plikt til å svare eiendomsskatt først og fremst ut fra følgende hovedsynspunkter:

- Eiendom som brukes til allmennyttige formål eller som er båndlagt ut fra allmenne hensyn
- Eiendom som benyttes til offentlig myndighetsutøvelse og offentlig virksomhet ellers
- Bindinger som følge av internasjonale avtaler.

Utvalget er imidlertid av den oppfatning at også praktiske og administrative hensyn må trekkes inn i vurderingen av hvilke typer eiendommer som skal fritas fra eiendomsskatt. Dette gjelder særlig i de tilfeller hvor det vil bli behov for å verdsette eiendommer særskilt for eiendomsskatteformål når eiendommene ikke er verdsatt for formuesskatteformål.

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at eiendom som eies av stat, fylkeskommune eller kommune, og som benyttes til utøving av offentlig myndighet, skal unntas fra eiendomsskatt. Unntaket omfatter ikke eiendom som kan benyttes som bolig eller kontor eller til annen forretningsmessig virksomhet uten at det må foretas grunnleggende endringer i eiendommen.

Utvalget foreslår videre at kirker og kirkegårder skal unntas fra eiendomsskatt. Det samme gjelder offentlig tilgjengelig veigrunn og skinnegang for jernbane.

Utvalget går også inn for å frita fra eiendomsskatt eiendom med bygning som er vernet etter kulturminneloven av 9. juni 1978 nr 50 § 4 eller § 15 og som ikke brukes som bolig eller til økonomisk virksomhet, i den utstrekning kommunestyret selv fatter vedtak om det. Lovligheten av vedtak som nekter skattefrihet kan etter klage prøves av fylkesmannen.

Etter utvalgets forslag skal også ambassade- og konsulateiendom unntas fra eiendomsskatt i den utstrekning slik eiendom skal være fritatt fra beskatning etter Wienkonvensjonen om diplomatisk samkvem av 18. april 1961 artikkel 23 og Wienkonvensjonen om konsulære forbindelser av 24. april 1963 artikkel 32.

Utvalget erkjenner at det finnes eiendommer av forskjellig art som det kan være spesielt lite naturlig eller administrativt vanskelig å skrive ut eiendomsskatt på. Utvalget foreslår derfor at det Kongen kan gi forskrift om den nærmere avgrensning, samt i forskrift gjøre unntak fra skatteplikten når særlige hensyn gjør seg gjeldende.

Et mindretall i utvalget (Fagereng og Graver) ser behov for at eiendommer hvor eierrådigheten er sterkt begrenset av hensyn til allmenne interesser kan bli fritatt fra eiendomsskatt etter kommunenes beslutning. Etter mindretallets syn strider det mot rimelighet og den alminnelige rettsfølelse dersom slike begrensninger i eierrådigheten ikke kan få noen konsekvenser for en mulig eiendomsskatt.

Et annet mindretall (Berre, Fagereng og Graver) er av den oppfatning at eiendom eid av stiftelser og foreninger bør fritas for eiendomsskatt i den utstrekning eiendommen benyttes til allmennyttige formål. Disse medlemmer antar imidlertid at fritaket for eiendomsskatt må begrenses til de tilfeller hvor eiendommen i det alt vesentlige direkte brukes til å oppfylle det allmennyttige formålet. Medlemmene Fagereng og Graver mener videre at det bør være adgang for kommunestyret til å unnta også personlig eide eiendommer fra eiendomsskatt når de hovedsakelig benyttes i allmennhetens interesse.

Mindretallet (Berre, Fagereng og Graver) er enig med flertallet i at eiendommer som det offentlige eier og som de driver næringsvirksomhet fra, skal ilegges eien-

domsskatt. Disse medlemmer vil frita flere offentlig eide eiendommer fra eiendomsskatt enn det som fremkommer av flertallets forslag. Staten, fylkeskommunene og kommunene benytter mange av sine eiendommer til å ivareta oppgaver som klart må anses som allmenntilgode. Etter dette mindretallets oppfatning bør også slike eiendommer fritas fra eiendomsskatt. Likhets hensyn taler for dette. Videre vil mindretallet peke på at staten, fylkeskommunene og kommunene i hovedsak er fritatt fra formues- og inntektsskatt fra slike eiendommer. Dette gjør begrunnelsen for eiendomsskatt på slike eiendommer svak.

I "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9 drøfter utvalget verdsettelse av fast eiendom. Utvalget omtaler de nye reglene om verdsettelse av kraftverk og forslaget i St meld nr 45 (1995-96) om nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer. Utvalget finner at det generelt er et sterkt behov for reformer i reglene om verdsettelse for eiendomsskatteformål. Utvalget går derfor inn for at særreglene om verdsettelse for eiendomsskatteformål oppheves, og at det i stedet legges opp til en samordning av takstgrunnlaget for eiendomsskatt og ligningsverdiene. Utvalget er imidlertid av den oppfatning at dagens ligningsverdier ikke er noe egnet grunnlag for utskriving av eiendomsskatt. Utvalgets flertall (alle unntatt Ringdal) mener hensynet til likhet og effektivitet i beskatningen tilsier at takstene gjenspeiler omsetningsverdien. Utvalget skal i henhold til sitt mandat legge til grunn de verdsettelsene som følger av de nye regler om kraftverksbeskatningen og forslaget til boligtaksering. Flertallet foreslår at verdsettelsene av andre eiendommer på samme måte legges opp mot omsetningsverdien.

Et mindretall i utvalget (Ringdal) mener at det bør utarbeides sentrale retningslinjer for verdsettelse av fast eiendom, basert på en teknisk verdi på bebyggelsen og en sjablonmessig tomteverdi uten hensyntaken til den inntektsbringende aktivitet på eiendommen.

I "*Bunnfradrag og satsstruktur*" i kapittel 10 vurderer utvalget bunnfradrag og satsstruktur. Et flertall i utvalget (alle utenom Graver) foreslår at ordningen med bunnfradrag for boligeiendommer ikke videreføres. Bunnfradraget har fordelingspolitiske formål, men eiendomsskatten er, som objektskatt, dårligere egnet enn andre skatter som instrument i fordelingspolitikken. Dessuten vil et bunnfradrag svekke sammenhengen mellom tjenestenivå i kommunen og innbyggernes etterpørsel etter slike tjenester. Utvalget legger til grunn at skatteprovenyet fra de eiendommer som i dag er undergitt eiendomsskatt, samlet bør være i samme størrelsesorden som i dag, men provenyet vil kunne øke fordi flere eiendommer vil omfattes av eiendomsskatt. På meget usikkert grunnlag (bl a fordi man ikke vet hvordan nye takseringsregler vil slå ut) er utvalget derfor kommet til at høyeste skattesats bør være tre promille. Utvalget tilrår at denne satsen blir vurdert på nytt når bl a takseringen er gjennomført. Utvalgets flertall foreslår ingen laveste skattesats. Begrensningene i dagens lov mht å forhøye skattesatsen fra det ene året til det andre foreslås ikke videreført.

Et mindretall (Ringdal) finner i utgangspunktet ikke grunnlag for å slutte seg til noen bestemt sats. For dette medlem forsvares eiendomsskatten ingen plass i skattesystemet, gitt at det blir hovedsaklig som i dag.

Et annet mindretall i utvalget (Berre og Graver) går som en konsekvens av sitt forslag om obligatorisk kommunal eiendomsskatt inn for en nedre grense for eiendomsskattesatsen. Disse medlemmene foreslår en laveste eiendomsskattesats på 1 promille, slik at kommunene kan skrive ut eiendomsskatt innenfor intervallet 1 – 3 promille. Medlemmet Graver går dessuten inn for å videreføre ordningen med et bunnfradrag pr boenhet. Dette medlemmet anbefaler at det settes en grense for hvor høyt bunnfradraget kan være. Denne grensen bør være lavere enn kr 900 000, dvs den nedre grensen som er skissert i St meld nr 45 (1995-96).

I "*Eiendomsskatt ved kommunesammenslåinger*" i kapittel 11 drøfter utvalget eiendomsskatt ved kommunesammenslåinger. Deler av dagens eiendomsskattelovgivning passer dårlig eller er vanskelig å anvende ved kommunesammenslåinger. Dette gjelder særlig lovens regler om taksering, satsstruktur og frist for utskriving av eiendomsskatt. Etter utvalgets vurdering vil utvalgets utkast til ny eiendomsskattelov medføre at de vanskelighetene som i dag oppstår ved kommunesammenslåinger ikke lenger blir aktuelle.

"*Administrasjon og saksbehandling*" i Kapittel 12 omhandler regler for administrasjon og saksbehandling. Utvalget finner at utskriving av eiendomsskatt ikke bør legges til ligningskontorene, men fortsatt tilligge et kommunalt organ. Utvalget finner videre at kommunen fortsatt bør utarbeide en eiendomsskattelist som legges ut til offentlig gjennomsyn.

Utvalget kommer til at det ikke kan anføres tilstrekkelig gode grunner for fortsatt å unnta eiendomsskatten fra forvaltningslovens anvendelsesområde. Utvalget legger derfor til grunn at forvaltningsloven skal gjelde for saksbehandling i forbindelse med eiendomsskatten. Utvalget vurderer deretter i hvilken utstrekning det er behov for særregler. Utvalget foreslår at det oppnevnes klagenemnder på fylkesnivå.

I "*Økonomiske og administrative konsekvenser*" i kapittel 13 omtaler utvalget økonomiske og administrative konsekvenser av utvalgets forslag. Utvalget foreslår i "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9 at det ikke lenger skal foretas særskilte verdsettelse for eiendomsskatteformål, men at ligningsverdiene skal legges til grunn også ved utskriving av eiendomsskatt. Det innebærer at kostnadene knyttet til taksering vil bli flyttet fra kommunene til staten. Utover dette medfører utvalgets forslag til ny eiendomsskattelov ingen vesentlige endringer i kommunenes administrative rutiner. Eiendomsskatten skal fortsatt være en frivillig kommunal skatt, og kommunene skal fortsatt selv administrere skatten. Enkelte deler av utvalgets lovforslag medfører imidlertid mindre endringer i kommunenes administrative rutiner.

I "*Merknader til de enkelte bestemmelser*" i kapittel 14 er inntatt de spesielle motivene til utvalgets lovutkast. For nærmere omtale av de enkelte paragrafer vises til de spesielle motivene.

Utvalgets utkast til ny eiendomsskattelov er inntatt i "*Utkast til ny lov om eiendomsskatt*" i kapittel 15.

KAPITTEL 2

Historisk utvikling og gjeldende rett**2.1 EIENDOMSSKATTEN I ET HISTORISK PERSPEKTIV****2.1.1 Eiendomsskatten inntil 1882**

Eiendomsskatt er en skatteform med lange tradisjoner i Norge. I 1665 ble det opprettet en landsdekkende skattematrikkel, som avløste jordebøkene som inntil da hadde tjent som eiendomsregistre ved innkreving av eiendomsskatt. Ved omorganiseringen av skattevesenet i 1818 (satt i kraft i 1836) ble det utarbeidet en ny matrikkel som var basert på en vurdering og sammenligning av eiendommenes verdi. Alle faste eiendommer sør for Finnmark ble tildelt en matrikkelskyld som uttrykk for eiendommens verdi. Eiendomsskatten ble skrevet ut på grunnlag av eiendommens skyld. Det forhold at matrikkelen var hovedgrunnlaget for skatt til herredskommunene var ikke lovfestet, men hvilte på kommunalinstitusjonens historiske utvikling.

Bykommunenes utgifter skulle – dersom de ikke ble dekket ved andre inntekter – dekkes ved skattlegging dels av de faste eiendommene og dels av innbyggerne etter deres næring og inntekt. Fordelingen på disse to skattefundamentene var ikke fastsatt ved noen alminnelig lovbestemmelse, kun i særlover for enkelte byer. Reskript av 25. november 1735 for Kristiania sa at halvdelen av den samlede skatten skulle utskrives på de faste eiendommene, og halvdelen på bruk og næring. Denne fordelingen ble visstnok også fulgt i de fleste andre byer.

Det var heller ikke lovregler om hvordan eiendomsskatten skulle fordeles på de ulike eiendommene. I en del byer skjedde fordelingen på bakgrunn av grunntaksten, men i de fleste tilfeller visstnok etter forsikringsverdien.

Ved lov av 6. juni 1863 ble det bestemt at det skulle foretas en ny vurdering av alle grunneiendommer. Det ble dessuten fastsatt en skyldmarkverdi av «verk og bruk» etter en særskilt takst som ble revidert hvert femte år. Denne verdsettelsen dannet grunnlag for utskriving av eiendomsskatt. Det fulgte av lovens § 9 at eiendomsskatten (grunn- og bygningsskatten samt løkkeskatten) skulle pålegges med det samme beløp som næringsskatten. Eiendomsskatten skulle m a o utgjøre halvdelen av de utlignede skattene i bykommunene.

Eiendomsskatt var ved midten av 1800-tallet kommunenes viktigste inntektskilde. I 1880 utgjorde eiendomsskatten ca 51 pst av herredskommunenes samlede skatteinntekter (ca 33 pst av de totale inntektene), ca 29 pst av bykommunenes samlede skatteinntekter (ca 25 pst av de totale inntektene) og hele inntekten for amtene.

2.1.2 Eiendomsskatten i perioden 1882 – 1911

Ved vedtakelse av nye lands- og byskattelover i 1882 regulerte en forholdet mellom den del av skattene til kommunen som skulle utlignes på fast eiendom, og den del som skulle utlignes på formue og inntekt. Det ble da fastsatt at eiendomsskatten ikke skulle utgjøre mer enn kr 4 pr skyldmark. Det førte til at eiendomsskatten rent provenymessig fikk stadig mindre betydning. I 1900 utgjorde eiendomsskatten således 15 pst av alle skatteinntekter i byene og 10 pst av alle skatteinntekter i landkommunene.

Etter lovene av 1882 spilte matrikkelen fremdeles en vesentlig rolle som grunnlag for utskriving av eiendomsskatt. Etter landsskatteloven § 9 skulle eiendomsskatten likevel ikke bare utlignes på de matrikulerte eiendommer i kommunen, men

også på verker, gruver, sagbruk, møllebruk, fabrikker, fiskevær, salterier, lenser, losse- og lasteplasser, skipsverft og andre industrielle anlegg. Disse anleggene ble av ligningskommisjonen ansatt til et visst antall skyldmark i forhold til skyldmarkens gjennomsnittsverdi i amtet i de siste fem årene. Etter lov av 30. mai 1891 skulle taksering av verk og bruk finne sted hvert år.

Etter byskatteloven §§ 4 og 5 skulle en del av bykommunens samlede skatter i alminnelighet utskrives som eiendomsskatt på bygninger, ubebygde og bebygde grunn, vannfall, løkker, lastetomter, brygger, verft og tilsvarende objekter. Det var opp til den enkelte bykommune å bestemme hvilken andel av den samlede skatten som skulle utskrives som eiendomsskatt. Etter loven kunne eiendomsskatten imidlertid ikke utgjøre mer enn 1/3 av de samlede utskrevne skatter i bykommunen. Det fulgte av byskatteloven § 5 at når eiendomsskatt tidligere var innført, kunne den ikke oppheves eller nedsettes til under 1/10 av den samlede skatt. Innenfor disse grenser kunne eiendomsskatten ikke settes høyere eller lavere enn 1 promille over eller under gjennomsnittsbeløpet av kommunale eiendomsskatter i de siste fem årene.

2.1.3 Eiendomsskatten i perioden 1911 – 1975

Landsskatteloven og byskatteloven av 18. august 1911 trådte i kraft med virkning fra og med 1. januar 1913. Første kapittel i begge lovene inneholdt bestemmelser om eiendomsskatt.

I herredskommunene hørte det etter landsskatteloven § 6 under kommunestyret å ta stilling til om det skulle skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Det kunne utskrives eiendomsskatt på faste eiendommer samt verk og bruk. Skattegrunnlaget for faste eiendommer bygget på matrikkelskylden fra 1863, mens det for verk og bruk ble fastsatt en egen skyldmarkverdi. Kommunestyret fastsatte til og med 1963 eiendomsskattesatsen i intervallet 0 – 4 promille. Fra og med 1. januar 1964 var intervallet 0 – 9 promille, se nærmere nedenfor.

Etter byskatteloven kapittel 1 var eiendomsskatt obligatorisk i bykommunene. Skattegrunnlaget bygget ikke på matrikkelsystemet, men på en taksering av de faste eiendommene som skulle foretas hvert tiende år, jf byskatteloven § 4.

Kommunestyret fastsatte eiendomsskattesatsen innenfor intervallet 2 – 7 promille, jf byskatteloven § 2. Skattesatsen for grunn og ubebygde eiendommer kunne likevel settes høyere enn 7 promille, hvis skatten på andre eiendommer ble nedsatt slik at den samlede eiendomsskatt ikke oversteg 7 promille av samtlige eiendommers takstverdi. For eiendom drevet som gårdsbruk var den maksimale skattesatsen 4 promille. Bystyret måtte ha Finansdepartementets samtykke for å heve eller senke eiendomsskattesatsen med mer enn 1 promille fra ett år til et annet.

Etter byskatteloven § 7 var enkelte eiendommer fritatt for eiendomsskatt:

- a) Statseiendommer som var overlatt til direkte benyttelse av Kongen eller den kongelige familie.
- b) Andre eiendommer som tilhørte staten, offentlige institusjoner og innretninger, hvis utgifter var medtatt i statsbudsjettet, samt offentlige fonds. Skattefriheten bortfalt så lenge og i den utstrekning slike eiendommer ble benyttet av private.
- c) Eiendommer tilhørende jernbaner som kunne benyttes av allmennheten så lenge og i den utstrekning eiendommene ble benyttet i bedriftens øyemed.
- d) Kirker.
- e) Kommunens egne eiendommer.
- f) Fremmede staters ambassade- og konsulateiendommer, under forutsetning av at vedkommende stat ytet tilsvarende fritak for norske ambassade- og konsulateiendommer.

Ved lov av 4. mars 1960 om tillegg til lands- og byskattelovene ble det åpnet adgang for herredskommunene til å bruke byskattelovens bestemmelser når det gjaldt eiendomsskatt i en eller flere klart avgrensede deler av herredet. Samtidig fikk bykommunene adgang til å benytte landsskattelovens bestemmelser for eiendomsskatt på jordeiendommer i en eller flere avgrensede deler av byområdet.

Fra andre halvdel av 1800-tallet fikk som tidligere nevnt provenyet fra eiendomsskatten mindre og mindre betydning for kommunene. Denne tendensen fortsatte utover på 1900-tallet. I 1958-59 var eiendomsskattens andel av samlede inntekter sunket til ca 1,5 pst i landkommuner, ca 4 pst i bykommuner og ca 1,5 pst i fylkene. Dette er i forhold til tallene fra 1900 en reduksjon på ca 11 prosentpoeng i bykommunene og ca 8,5 prosentpoeng i landkommunene.

Eiendomsskatt til fylket på faste eiendommer i fylkets herredskommuner falt bort med virkning fra og med 1. januar 1964, og ble overført til vedkommende herredskommune. Dette ble gjennomført ved at den maksimale skattesatsen for eiendomsskatt til herredet ble øket fra kr 4 til kr 9 pr skyldmark, dvs at kommunestyret fra og med 1. januar 1964 fastsatte skattesatsen innenfor intervallet 0 – 9 promille.

2.2 GJELDENE RETT

2.2.1 Innledning

Eiendomsskatt kan utskrives etter lov av 6. juni 1975 nr 29 om eieendomsskatt til kommunane. De fleste av eiendomsskattelovens bestemmelser trådte i kraft 1. januar 1976 med virkning for utskrivning av eiendomsskatt fra og med 1976. Det følger imidlertid av lovens § 33 at lovens bestemmelser om beregning av skattegrunnlaget og visse saksbehandlingsregler ikke er trådt i kraft. På disse områdene gjelder fremdeles reglene i byskatteloven §§ 4, 5 og 9 samt tilleggslov av 4. mars 1960 § 2.

Lovens regler gjelder både i by- og herredskommuner.

2.2.2 Eiendomsskattelovens alminnelige virkeområde

Eiendomsskatteloven § 3 første punktum oppstiller et hovedvilkår for utskrivning av eiendomsskatt. Etter denne bestemmelsen kan eiendomsskatt skrives ut i *«klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang»*. Utenfor områder som oppfyller dette vilkåret kan det kun skrives ut eiendomsskatt på *«verk og bruk»*, jf eiendomsskatteloven § 3 annet punktum.

At området må være *«klårt avgrensa»* er et påbud til kommunen om å trekke opp mest mulig eksakte grenser for det området som pålegges eiendomsskatt, slik at det ikke kan reises tvil om hvor eiendomsskatt skal utskrives. Dette vilkåret i § 3 reiser ikke særskilte problemer.

Derimot kan det være vanskelig å avgjøre om et område er *«heilt eller delvis utbygd på byvis»*. Om dette vilkåret er oppfylt beror på en skjønnsmessig vurdering. Lovforarbeidene gir sparsomme opplysninger om hvilke momenter som skal inngå ved vurderingen. Vilket er nærmere avgrenset og presisert gjennom en rikholdig rettspraksis. En særlig sentral rettskilde er Høyesteretts dom inntatt i Rt 1985 side 1339 («Fanadommen»). I «Fanadommen» fikk kommunen medhold i at eiendomsskatt kunne skrives ut i utbyggingsområder med god forbindelse til bykjernen.

I dommen heter det at utbygd på byvis *«peker hen på områdenes karakter, på de ytre kjennetegn såsom bebyggelsens art, dens tetthet, hvorledes det er med vannforsyning, kloakk, veier, fortau, gatebelysning, forretninger, banker, offentlige kontorer og andre slike fellesgoder som vanligvis finnes i en by. ... Den grunnleggende forutsetning for at et areal skal anses utbygd på byvis, er at det foreligger en tettbe-*

byggelse av et visst omfang. Hvis det dreier seg om en tettbebyggelse uten noen tilknytning til et bysentrum eller et annet sentrum, kan man ikke snakke om utbygging på byvis hvis ikke tettbebyggelsen selv har visse service-tilbud; annerledes hvis det dreier seg om en forstadbebyggelse med naturlig tilknytning til bysenteret eller lokale sentra i nærheten. Da må bebyggelsen vurderes i sammenheng med den større enhet den er en del av.»

I dommen heter det at alternativet «delvis» utbygd sammenholdt med kravet om klare grenser og forutsetningen i lovens § 11 om at jord- og skogbruksarealer kan tas med, tilsier at det er «forutsatt forholdsvis rommelige grenser når dette anses nødvendig for å få et hensiktsmessig avgrenset område». Det uttales at det vil være «lite hensiktsmessig å avgrense en rekke «lommer» i et større område hvor det med mellomrom finnes bymessig utbygde arealer eller arealer under utbygging».

Etter § 3 er det tilstrekkelig at helt eller delvis utbygging på byvis er igangsatt («slik utbygging er i gang»). Det er noe uklart hva dette innebærer. I Fanadommen ble det uttalt at man må «se hen til om området innen rimelig fremtid måtte antas å ville bli bymessig. ... Hvis det skal legges vekt på rene planer, må det etter mitt syn som utgangspunkt kreves at det dreier seg om planer som er vedtatt og bindende og hvor arbeid i henhold til planen er nær forestående. Det er mulig at det ikke bør stilles så strenge krav til «i gang» når det gjelder utbygging nær allerede utbygde arealer. På den annen side er det mulig at kravet må stilles strengere når det gjelder utbyggingsplaner som selvstendig fundament for eiendomsskatt i rene jord- og skogbruksområder. Her bør det antakelig kreves at utbyggingen også rent fysisk er kommet i gang.»

Av «Fanadommen» fremgår videre at det ikke er en forutsetning for å skrive ut eiendomsskatt at utbyggingen kan føres tilbake til offentlig engasjement, eller at kommunen dekker utgifter til fellesgoder i vesentlig utstrekning. I dommen heter det at det «ikke er noe i forarbeidene som viser at bebyggelsens og strøkets tilblivelsesmåte skal ha avgjørende betydning. Det må antas å ha vært nokså vanlig at landkommuner som støter til bykommuner, har vokst frem på grunnlag av private planer eller uten planer, og at tomteeierne selv har måttet sørge for vei, vann og kloakk. Det kan ikke ses å være grunnlag for å anta at slike strøk skal holdes utenfor eiendomsbeskatningen dersom de etter hvert er blitt bymessige. Jeg finner også grunn til å peke på at selv om kommunen hadde stått for utbygging av vei og kloakk, fulgte det av bestemmelser i bygningslovgivningen at grunneierne gjennom refusjon til kommunen måtte dekke utgifter til veigrunn, veianlegg og kloakkledning. Ved utbygging av større tomteområder er det vanlig at utbyggingen dekker slike klargjøringsutgifter, og at beboerne belastes gjennom prisen på boligen.

Atskillig mer tvilsomt er det om det er grunn til å legge vekt på at Bergen kommune heller ikke dekker de løpende utgifter til veivedlikehold, snørydding eller andre fellesgoder i området. Det må anses på det rene at det i alle fall opprinnelig var de utgifter en tettbebyggelse medførte for kommunen, som var grunnlaget for byeiendomsskatten. ... Jeg finner det likevel ikke klart at det har vært en faktisk forutsetning at kommunen på beskatningstidspunktet rent faktisk dekket slike utgifter. De bymessige bebyggelser vil under enhver omstendighet skape behov som kommunen i alle fall på noe lengre sikt må dekke. Til dette kommer at det forhold at tettbebyggelsen medfører utgifter, ikke lenger er det eneste grunnlag for eiendomsbeskatningen.»

I «Fanadommen» uttales det at domstolene bør være noe tilbakeholdne med å gripe inn i kommunestyrets fastleggelse av grensene for eiendomsbeskatning.

I en dom inntatt i Rt 1994 s 1267 («Evjedommen») kom Høyesterett til at det var adgang til å skrive ut eiendomsskatt i Evje sentrum. Kommunesenteret i Evje har en utstrekning på 2,9 km² og har en befolkning på omlag 1600 mennesker. I

kommunesenteret finnes et større antall bygg, det er foretatt regulering og utbygging en betydelig villabebyggelse. I selve sentrum finnes en rekke forretningsbygg og et stort kombinert kommunehus og forretningsbygg. Det finnes flere serviceinstitusjoner, banker, postkontor, kafeer, butikker og annen næringsvirksomhet av ulik karakter. Under henvisning til bebyggelsens omfang og karakter, og foreliggende servicetilbud, fant Høyesterett at Evje sentrum er utbygget på byvis i eiendomsskattelovens forstand.

I forhold til eiendomsskattelovens krav om bymessig utbygging er også rettspraksis om hva som er å anse som bymessig område etter tidligere bestemmelser i byskatteloven av interesse. I en dom inntatt i Rt 1967 s 233 konkluderte Høyesterett med at typiske villastrøk må anses som bymessig område, selv om ytterligere bebyggelse kan finne sted uten at det blir uforholdsmessig tett mellom husene.

Utenfor bymessig utbygget område er det som nevnt kun adgang til å skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk», jf eiendomsskatteloven § 3 annet punktum. Tidligere var det et vilkår for å skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk» at kommunen også skrev ut eiendomsskatt på eiendommer i områder i kommunen som var utbygget på byvis, jf høyesterettsdommen inntatt i Rt 1994 s 1267 og Finansdepartementets standpunkt i ulike uttalelser siden 1975. Ved en lovendring av 28. juni 1996 er imidlertid dette vilkåret bortfalt med virkning fra og med skatteåret 1997. Det innebærer at kommunen kan skrive ut eiendomsskatt kun på verk og bruk selv om det er bymessig utbygde områder i kommunen.

2.2.3 Nærmere om hvilke eiendommer det kan skrives ut eiendomsskatt på

I eiendomsskatteloven §§ 4 til 7 er det gitt regler om hvilke eiendommer det kan skrives ut eiendomsskatt på.

Eiendomsskatteloven § 4 første ledd slår fast at eiendomsskatt kan skrives ut på faste eiendommer. I annet ledd gis nærmere regler om hva som skal forstås med fast eiendom. Begrepet omfatter både grunn og bebyggelse, og både bebygde og ubebygde eiendom. Lovens oppregning av forskjellige former for fast eiendom har neppe større selvstendig betydning, men uttrykket «vassfall» er i praksis tolket slik at det bare omfatter vann og elvepartier som kan karakteriseres som vannfall eller fosser. Løsøre faller utenfor, men det må trekkes en grense mot tilbehør til fast eiendom. Lovteksten presiserer at også verk og bruk omfattes av begrepet fast eiendom.

Definisjonen i § 4 første ledd slår videre fast at det er forholdene pr 1. januar i skatteåret som skal legges til grunn. Med skatteåret menes det år skatten utskrives for, jf § 1 annet ledd.

Det spiller ingen rolle om eiendommen eies av en fysisk eller juridisk person, eller om den brukes av eierne selv eller av andre.

Begrepet «verk og bruk» er nærmere omtalt i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd annet punktum. Bestemmelsen gir ingen definisjon av begrepet, men nevner en del eksempler på eiendommer som er verk og bruk. Avgrensningen av begrepet har betydning hvor det utskrives eiendomsskatt på verk og bruk som ligger utenfor bymessig bebygde strøk, og for grensen mot løsøre. Etter bestemmelsen anses «fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader» som verk og bruk. Det fremgår av bestemmelsens ordlyd at oppregningen ikke er uttømmende («m.a.»). En tilsvarende avgrensning av verk og bruk fulgte tidligere av landsskatteloven. Lovforarbeidene gir ingen nærmere definisjon av «verk og bruk», og gir heller ikke anvisning på hvilke momenter det skal legges vekt på ved avgrensningen.

For at fast eiendom skal anses som «verk og bruk» synes det etter bestemmelsens ordlyd og praksis å kreves et anlegg av en viss størrelse. Derneft må det stilles krav til virksomhetens art. Etter eksemplene som er nevnt i lovteksten og tidligere praksis synes det å kreves at anlegget har en viss industriell karakter. Anlegget må antakelig være innrettet mot vareproduksjon eller -vedlikehold (for eksempel verksteder og større bensinstasjoner med smøre- og vaskehall o l). Tjenesteytende virksomheter, herunder handelsbedrifter, kontorbygg og hoteller, er ikke «verk og bruk», jf bl a uttalelser fra Finansdepartementet. I en dom inntatt i Rt 1995 s 980 kom Høyesterett til at NRKs senderanlegg på Kvitsøy i Rogaland ikke kunne anses som «verk og bruk» i eiendomsskattelovens forstand. Dommen ble avsagt under dissens (4-1). Flertallet kom til at senderanlegget ikke hadde tilstrekkelig industriell karakter til at det kunne anses som «verk og bruk».

I Høyesteretts dom inntatt i Rt 1988 side 1123 kom retten til at det ikke var noe krav at verk og bruk skulle være ferdigstillet eller satt i drift for å anses som «verk og bruk».

Enkelte eiendommer er unntatt fra eiendomsskatt, jf § 5. Det gjelder for det første statseiendom som blir brukt til visse nærmere angitte allmenntilgittige formål eller av statsmakten, forsvaret og til samferdsel på nærmere angitt vis. Unntaket gjelder eiendommer som staten eier direkte, og ikke eiendom eid gjennom selvstendige rettssubjekter. Dette innebærer at selvstendige rettssubjekter som er statlig eid, bare kan få skattefritak etter § 7. Dersom statseiendom kan benyttes til privat virksomhet, det være seg i næringsøyemed eller til bolig eller fritidsformål, gjelder ikke unntaket (se forskrift av 18. november 1992 nr 850 om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer, gitt med hjemmel i eiendomsskatteloven § 5 annet ledd).

Etter § 5 b er eiendommer tilhørende jernbaner til bruk for allmenheten unntatt fra eiendomsskatt så langt og så lenge eiendommene benyttes i virksomheten. Unntaket omfatter også private jernbaner, såfremt de gir et transporttilbud til allmenheten.

Videre er kirker fritatt, herunder eiendom som tilhører andre trossamfunn enn statskirken dersom eiendommen benyttes til gudstjenester og tilsvarende arrangementer. Annen eiendom som tilhører trossamfunn er derimot ikke generelt fritatt for eiendomsskatt.

Eiendom som kommunen selv eier direkte, er fritatt når eiendommene ligger i egen kommune. Eiendom som kommunen eier i andre kommuner, er ikke generelt fritatt. Fritaket gjelder uavhengig av utnyttelsen av eiendommen. Eiendommer som fylkeskommunene eier, er imidlertid ikke fritatt.

Etter § 5 bokstav e er ambassade- og konsulateiendommer fritatt fra eiendomsskatt når den annen stat fritar norske eiendommer for tilsvarende skatter. Norge anses folkerettslig forpliktet til å unnta denne type eiendommer fra eiendomsskatt, se nærmere omtale nedenfor i "[Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten](#)" i kapittel 8.

Etter eiendomsskatteloven § 7 kan kommunestyret helt eller delvis frita visse eiendommer fra eiendomsskatten. Dette gjelder eiendom eid av stiftelser eller institusjoner hvis formål er av nytte for kommunen, fylke eller staten. Videre kan bygninger med historisk verdi fritas. Boliger kan fritas, men bare for de første 20 år etter ferdigstillelsen. Kommunestyret kan videre bestemme at visse områder skal fritas helt eller delvis for eiendomsskatten. Bestemmelsen tar sikte på områder der utbyggingsgraden er lav. Kommunestyret kan også frita eiendommer som faktisk drives som gårdsbruk eller skogbruk.

2.2.4 Skattegrunnlaget

Etter eiendomsskatteloven § 8 skal ved utskriving av eiendomsskatt ligningsverdien året før skatteåret legges til grunn. Som nevnt i "*Innledning*" i pkt 2.2.1 følger det av eiendomsskatteloven § 33 at § 8 og 9 ikke har trådt i kraft. Bakgrunnen for at bestemmelsen ikke ble satt i kraft, fremgår av Ot prp nr 44 (1974-75) hvor det på side 16 heter:

«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 fram å gjelda til likningstakstane er samordna slik at dei høver betre som grunnlag for eigedomsskatten.»

Dette innebærer at det fremdeles er bestemmelsene i byskatteloven som gjelder ved fastsettelse av skattegrunnlaget.

Finansdepartementet foreslår i Ot prp nr 23 (1995-96) om skattlegging av kraftforetak en delvis ikrafttreden av eiendomsskatteloven § 8, slik at bestemmelsen settes i kraft for kraftverkenes vedkommende. Eiendomsskattetakstene blir da lik ligningsverdiene fra året før eiendomsskatteåret. En slik delvis ikrafttredelse av eiendomsskatteloven § 8 skjer ved kongelig resolusjon. Stortingets finanskomite uttaler seg ikke eksplisitt om en delvis ikrafttreden av eiendomsskatteloven § 8, men forutsetter i Innst O nr 62 (1995-96) at bestemmelsen settes i kraft for kraftverk.

Etter byskatteloven § 4 skal alminnelig taksering av eiendom foregå hvert 10 år med mindre bystyret beslutter noe annet. Bystyret kan normalt beslutte at takseringen skal gjelde for et kortere tidsrom enn 10 år hvis endrede forhold har medført at takstene ikke lenger kan anses å svare til de virkelige verdier. Etter eiendomsskatteloven § 33 tredje ledd kan kommunestyret gjøre vedtak om at siste allmenne taksering skal gjelde fram til reglene i § 8 trer i kraft. Takseringen bekostes av kommunen. Takseringen foregår ved at kommunen oppnevner særskilte takstmenn. Kommunen kan med Finansdepartementets samtykke i stedet oppnevne en sakkyndig nemnd til å ansette skatteverdien på grunnlag av forslag fra ansatte besiktigelsesmenn. Etter tilleggslov av 17. desember 1982 nr 82 kan kommunestyret fastsette en gradvis økning av taksten uten vurdering av den konkrete eiendommens verdi. Økningen er begrenset til 10 pst av det opprinnelige skattegrunnlag for hvert år etter utløpet av 10-årsfristen for den siste alminnelige taksering.

Ved takseringen skal en komme fram til «*det beløp, som eiendommen efter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg*», jf byskatteloven § 5. Lovens ordlyd gir m a o anvisning på at eiendomsskattetakstene skal svare til eiendommenes omsetningsverdier. Særlig eiendomsskattetakstene for boligeiendommer ligger likevel i praksis atskillig lavere. Finansdepartementet har ved flere anledninger uttalt at departementet ikke har innvendinger mot en slik praksis.

I rettspraksis har det lenge vært fremhevet at eiendomsskatten er en *objektskatt*. Det er eiendommen med den foretatte utbygging som er skatteobjektet, ikke den aktuelle eiers økonomiske interesse i denne. Den salgsverdi som byskatteloven § 5 viser til, er således ikke den pris nåværende eier kan oppnå i markedet på det aktuelle tidspunkt, men en tenkt pris som fremkommer når en ser bort fra særlige forhold knyttet til den enkelte eiers utnyttelse av eiendommen. Dette innebærer blant annet at en ved eiendomsskattetakseringen – til forskjell fra taksering for inntekts- og formuesskatteformål – ser bort fra verdiforringelse av eiendommen som skyldes hjemfallsplikt, langsiktig tyngende kontrakter samt forpliktelse til å levere billig konsekjonskraft. Dette gjelder selv om disse også vil være bindende for kjøper av eiendommen. Disse forholdene anses som bånd på eierrådigheten, men reduserer ikke den faktiske verdi av eiendommen.

Det foreligger ikke sentrale retningslinjer for taksering etter byskatteloven § 5. Derfor varierer takstnivået både mellom de enkelte kommuner og fra skatteobjekt til skatteobjekt.

Etter rettspraksis er det i utgangspunktet substansverdien som skal brukes ved verdsettelsen, jf Rt. 1987 s 129 (AS Tyssefaldene). Substansverdien utgjør kostnadene ved investeringen, korrigert for slit og elde, generell verdiendring mv.

Beregning av lønnsomheten kan brukes som et hjelpemiddel for å komme frem til den objektive verdi av en fast eiendom, jf en høyesterettsdom inntatt i Rt 1987 s 129 (A/S Tyssefaldene). For eiendomstaksering av kraftverk har Høyesterett uttrykkelig uttalt at en lønnsomhetsberegning må være utgangspunktet, jf dommen inntatt i Rt 1991 s 98 (Elkem):

«...i en del tilfelle kan en rentabilitetsberegning gi et riktigere uttrykk for en objektivisert salgsverdi. Ikke minst vil dette gjelde for kraftverk hvor anleggsomkostningene m.v. ofte vil gi et mangelfullt grunnlag for et overslag over salgsverdien. ... Jeg kan ikke se at det forhold at Siso Kraftverk leverer kraft til en annen av Elkems bedrifter, kan fravike det som må være utgangspunktet ved eiendomstaksering av kraftverk, nemlig en rentabilitetsberegning».

2.2.5 Skattesatser og bunnfradrag

Det følger av eiendomsskatteloven § 10 at kommunestyret årlig skal fastsette satser og gi regler for utskrivning av eiendomsskatt i kommunen.

Loven angir minimums- og maksimumsgrenser for eiendomsskattesatsen. Som hovedregel skal skattesatsen ligge mellom 2 og 7 promille, jf eiendomsskatteloven § 11 første ledd første punktum. For gårdsbruk og skogbruk er maksimumssatsen 4 promille, jf eiendomsskatteloven § 11 første ledd annet punktum. Det følger av eiendomsskatteloven § 13 første ledd første punktum at skattesatsen for gårds- og skogbruk skal være 1 promille første året det skrives ut eiendomsskatt i en kommune eller del av kommune.

Eiendomsskatteloven er ikke til hinder for at kommunene anvender eiendomsskattesatser med desimaler, f eks 3,5 eller 5,73 promille.

Ved lovendring av 5. februar 1993 nr 28 fikk kommunestyret med virkning fra og med skatteåret 1993 hjemmel til å vedta bunnfradrag for bolig- og fritidseiendommer som ikke nyttes i næringsvirksomhet, jf eiendomsskatteloven § 11 annet ledd. Det innebærer at kommunestyret ikke kan fastsette bunnfradrag for rene næringseiendommer og ubebygd tomtegrunn.

Bunnfradraget må vedtas i forbindelse med budsjettbehandlingen, jf eiendomsskatteloven § 10 og Ot prp nr 12 (1992-93) s 8. Bunnfradraget kan vedtas som et bestemt kronebeløp eller som en prosentandel av eiendomsskattetaksten. Fradraget reduserer eiendomsskattetaksten før anvendelse av skattesatsen, jf Ot prp nr 12 (1992-93) s 4. Det er ikke gitt regler for størrelsen av bunnfradraget. Kommunestyret kan derfor i utgangspunktet fritt fastsette hvor stort bunnfradraget skal være, men fradraget må være likt for alle boliger.

Bunnfradraget skal tilordnes hver enkelt boenhet. Dersom en person eier flere boenheter, skal han ha ett bunnfradrag pr boenhet. Departementet sier i Ot prp nr 12 (1992-93) s 6 at de kommuner som innfører bunnfradrag selv må utarbeide nærmere regler med hensyn til hva som kvalifiserer til bunnfradrag. For å sikre en enhetlig praksis angir departementet på s 6 og 7 likevel visse kriterier og retningslinjer som bør legges til grunn ved vurderingen av hva som er å anse som en boenhet.

Kommunestyret kan etter eiendomsskatteloven § 12 fastsette differensierte satser for boligeiendommer, grunneiendommer med hus, grunneiendom uten hus, byg-

ninger og grunn, verk og bruk, samt avgrensede områder som nevnt i lovens § 3. Etter lovens ordlyd står kommunestyret fritt til å fatte vedtak om at eiendommer nevnt i § 12 skal pålegges eiendomsskatt etter en høyere eller lavere skattesats. Det følger imidlertid av Ot prp nr 44 (1974-75) s 13 at for enkelte av alternativene må «ulik skattesats» forstås som «lavere skattesats»:

Det ble: «... gjort framlegg om at kommunestyret skal kunne gjera vedtak om at eiendomsskatten skal skrivast ut etter ein lægre sats for verk og bruk som ligg i område som ikkje er utbygd på byvis enn for tilsvarande eigedomar på tettstader.»

Ved første års utskriving av eiendomsskatt i en kommune kan eiendomsskattesatsen ikke være høyere enn 2 promille. Etter at eiendomsskatt er innført, kan skattesatsen ikke fra et skatteår til et annet økes med mer enn 2 promille for bebygde eiendommer og 3 promille for ubebygde eiendommer, jf eiendomsskatteloven § 13 første ledd annet og tredje punktum. For gårdsbruk og skogsbruk er grensen 1 promille. Skattesatsen kan ikke økes samme år som bunnfradraget faller bort, jf eiendomsskatteloven § 13 første ledd sjette punktum.

Eiendomsskatteloven § 13 oppstiller bare skranker for forhøyelse av eiendomsskattesatsen; etter § 13 første ledd syvende punktum står kommunestyret fritt til, innenfor intervallet 2 til 7 promille, å sette ned skattesatsen fra et skatteår til et annet.

2.2.6 Utskriving av eiendomsskatten

Det er opp til den enkelte kommune å organisere administrasjonen av utskriving av eiendomsskatten. Innkrevingen foretas av skatteinnkreveren (kommunekassereren), jf § 24. Eiendomsskatten skal utskrives av eiendomsskattekontoret, jf § 14 første ledd og § 1 tredje ledd. Som eiendomsskattekontor kan kommunen velge enten å opprette et eget kontor, eller å legge funksjonen til et allerede eksisterende kommunalt kontor. Det er vanlig at skatteinnkreveren (kommunekassereren) opptrer som (leder av) eiendomsskattekontoret. Ligningskontoret er et statlig kontor, og kommunen kan derfor ikke pålegge dette kontoret oppgaven som eiendomsskattekontor.

Eiendomsskattekontoret skal som hovedregel skrive ut eiendomsskatt innen 1. mars i skatteåret, jf § 14 annet ledd. Kontoret fører liste over all fast eiendom i kommunen og deres verdi, hvilke satser som benyttes og hvor stor utskrevet skatt for eiendommen er, jf § 15. Det skal også føres en liste over eiendommer som er unntatt fra eiendomsskatt. Skattelisten skal legges ut til offentlig gjennomsyn, og avskrift av skattelisten skal sendes kommunekassereren og kommunerevisjonen.

Eiendomsskatteloven § 16 gjelder feil av typen skrive-, regne- eller tekniske feil (se Ot prp nr 44 for 1974-75). Retting av slike feil kan skje i såvel skattyters favør som disfavør så lenge skatteåret ikke er ute. Dette gjelder også feil som består i at det ikke er skrevet ut eiendomsskatt på en eiendom.

Endring av eiendomsskattevedtaket i skattyters disfavør må være foretatt innen 2 år etter utgangen av skatteåret. To-årsfristen er absolutt, og ny utskriving må være truffet innen fristen. Det er ikke tilstrekkelig at eiendomsskattekontoret innen fristen blir oppmerksom på feilen.

2.2.7 Administrativ og rettslig prøving

Reglene om klage i eiendomsskatteloven er i hovedsak ikke trådt i kraft. Saksbehandlingen er heller ikke underlagt reglene i forvaltningsloven, da § 31 i eiendomsskatteloven bestemmer at forvaltningsloven ikke gjelder i saker etter eiendomsskatteloven. Det medfører at reglene i byskatteloven § 4 regulerer klageadgangen

når det gjelder eiendomsskattegrunnlaget. Etter denne bestemmelsen kan både skattyter og kommunen påklage taksten til overtakstnemnda eller sakkyndig ankenemnd.

Det følger av eiendomsskatteoven § 23 at reglene i skattebetalingsloven (lov av 21. november 1952 nr 2) § 48 nr 5, 6 og 7 gjelder tilsvarende ved søksmål og namstvister om eiendomsskatt. Etter skattebetalingsloven er hovedregelen at søksmål må reises innen 6 måneder etter at utlegging av skattelisten er kunngjort. Hvis retten finner at utskrivning av eiendomsskatt er beheftet med feil som må føre til hel eller delvis opphevelse, skal det av dommen fremgå hvordan eiendomsskatt skal skrives ut. Dersom vedtaket oppheves pga en saksbehandlingsfeil, vil retten nøye seg med å oppheve vedtaket og henvise til ny behandling uten å ta stilling til lovanvendelsen i det konkrete tilfellet.

2.2.8 Oppgjør og innkreving

Eiendomsskatten skal betales til skatteinnkreveren i den kommune hvor skatten er utskrevet, dvs der hvor eiendommen ligger.

Eiendomsskatteoven bygger på en forutsetning om at kommunestyret skal fastsette minst to terminer for innbetaling av eiendomsskatt, jf § 25 første ledd. Kommunekassereren kan i særlige tilfeller gi utsettelse med innbetaling, jf § 25 annet ledd. Dette kan være hensiktsmessig når det kan være aktuelt med en fritakelse eller nedsettelse av skatten etter § 28, eller når det er grunn til å regne med at en klage over utskrevet eiendomsskatt vil bli tatt til følge. Klage over utskrivning av eiendomsskatt eller søksmål til prøving av slik utskrivning har ikke oppsettende virkning; skatten må betales innen den fastsatte frist uansett om den er påklaget eller brakt inn for domstolen (med mindre det gis utsettelse), jf § 25 tredje ledd.

Det følger av § 26 at eiendomsskatt som ikke er betalt ved forfall skal rentebelastes overensstemmende med regler fastsatt i forskrift. Rentesatsen er for tiden 12 pst pr år, jf forskrift av 18. desember 1987 nr 977 om rentegodtgjørelse når eiendomsskatt blir innbetalt for sent eller betalt tilbake. Ved tilbakebetaling av for mye innbetalt eiendomsskatt skal kommunen svare 6 pst rente pr år fra innbetalingsdagen og fram til tilbakebetalingstidspunktet.

Eiendomsskatt er sikret med lovbestemt pant i den aktuelle eiendommen, og pantekravet for eiendommen har prioritet foran andre heftelser i eiendommen, jf § 27.

Foreldelsesfristen for kravet på eiendomsskatt er tre år etter lov av 18. mai 1979 nr 18 om foreldelse av fordringer § 2.

2.2.9 Nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskattekravet

Eiendomsskatteoven § 28 åpner for at utlignet eiendomsskatt i visse tilfeller kan frafalles helt eller delvis. Vilkåret for nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskattekravet er at innkreving av eiendomsskatten vil virke «*særs urimelig*». Dette er et strengt vilkår. Sykdom kan være grunn for ettergivelse dersom sykdommen har ført til reduserte inntekter for skattyteren, og skattyteren for øvrig ikke har formue som kan benyttes. Finansdepartementet har gitt uttrykk for at ettergivelse kan være aktuelt dersom en eiendom blir ødelagt ved brann eller på annen måte, inntil omtakstering av eiendommen er gjennomført.

Det er formannskapet som treffer avgjørelse om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatten, etter at skatteutvalget i kommunen (jf skattebetalingsloven § 42) er gitt anledning til å uttale seg i saken. Det er intet vilkår for nedsettelse eller etter-

givelse at den skattepliktige selv søker om dette, men det vil naturligvis være det vanlige.

2.2.10 Andre regler

Etter eiendomsskatteloven § 29 gjelder reglene i ligningsloven § 3-13 om taushetsplikt tilsvarende for tjenestemenn og medlemmer av nemndene som er med på å skrive ut eiendomsskatt.

I § 31 fastslås som nevnt at forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse ved utskriving av eiendomsskatt. Men som det fremgår av "[Innledning](#)" i punkt 2.2.1 er flere av eiendomsskattelovens saksbehandlingsregler ikke trådt i kraft. Det er derfor usikkert hvilke klageregler som gjelder vedrørende ileggelse av eiendomsskatt, se "[Administrasjon og saksbehandling](#)" i kapittel 12.

Etter § 32 har Finansdepartementet hjemmel til å gi utfyllende regler samt regler om gjennomføring av loven o l.

§ 33 gir bestemmelser om lovens ikrafttredelse. Dette er kommentert innledningsvis.

2.3 ENKELTE PROBLEMSTILLINGER ETTER GJELDENDE RETT

Utvalget vil i dette avsnittet peke på enkelte forhold ved gjeldende eiendomsskattelov som reiser særlige problemer i praksis.

Etter eiendomsskatteloven § 3 kan eiendomsskatt skrives ut i «*klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang*». Det fremgår av "[Eiendomsskattelovens alminnelige virkeområde](#)" i avsnitt 2.2.2 at det må foretas en rekke skjønnsmessige avveininger ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt. Lovforarbeidene gir i liten grad anvisning på hvilke momenter som skal tillegges vekt ved skjønnsutøvelsen. Den sentrale rettskilden i forhold til dette vilkåret er rettspraksis. Bestemmelsen medfører vanskelige avgrensningsspørsmål. Fortløpende utbygging mv i kommunene gjør at det hele tiden oppstår avgrensningsproblemer i forhold til dette vilkåret. Utvalget mener at de avgrensningsproblemene som ligger i vilkåret om bymessig utbygging er et hovedproblem ved gjeldende eiendomsskattelovgivning. Utvalget drøfter kriteriene for utskriving av eiendomsskatt nærmere i "[Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten](#)" i kapittel 8.

Utenfor områder som er bymessig utbygget er det kun adgang til å skrive ut eiendomsskatt på «*verk og bruk*». Lovteksten oppstiller en del eksempler på «verk og bruk», men gir ingen nærmere definisjon av begrepet ut over dette. Heller ikke lovforarbeidene gir særlig veiledning med hensyn til innholdet i begrepet. Hvorvidt en eiendom er å anse som «verk og bruk» kan være vanskelig å avgjøre i praksis. Utvalget viser i denne forbindelse til Høyesteretts dom inntatt i Rt 1995 side 980 om NRKs senderanlegg på Kvitsøy i Rogaland. I dommen uttaler førstvoterende at det er «*i flere henseender uklarhet og usikkerhet knyttet til hvor langt hjemmelsgrunnlaget for å legge eiendomsskatt på verk og bruk utenfor bymessig bebygde områder rekker. ... Det bør da etter min oppfatning være en oppgave for de lovgivende myndigheter å ta stilling til om anlegg av en slik art skal kunne gjøres eiendomsskattepliktige til kommunene. Også den omstendighet at det er en beskatningslov det er tale om å anvende, må tale i samme retning.*»

Ved *kommunesammenslåinger* kan det oppstå en rekke spørsmål etter gjeldende eiendomsskattelov. Problemstillingene vil variere avhengig av den faktiske situasjonen forut for sammenslåingen. I noen tilfeller har ingen av kommunene eiendomsskatt før sammenslåingen. I andre tilfeller har en eller flere av kommunene

eiendomsskatt før sammenslåingen, mens en eller flere ikke har det. Det kan også tenkes at alle kommunene har eiendomsskatt før sammenslåingen, men benytter forskjellige skattesatser, forskjellig fritakspraksis, forskjellige bunnfradrag osv. De forskjellige problemstillingene som kan oppstå etter gjeldende rett ved kommunesammenslåinger er nærmere omtalt i "[Eiendomsskatt ved kommunesammenslåinger](#)" i kapittel 11.

Etter eiendomsskatteloven § 12 har kommunestyret en viss adgang til å fastsette *ulike skattesatser* for forskjellige typer eiendommer. Kommunestyret kan ikke differensiere skattesatsene ut over det som er angitt i bestemmelsen. I praksis har det vært noe uklart hvilke muligheter bestemmelsen gir for å fastsette forskjellige skattesatser. Det har sammenheng med at bestemmelsen etter ordlyden kun regulerer hvilke eiendommer som kan ha forskjellige skattesatser, mens det i lovforarbeidene synes forutsatt at skattesatsen for enkelte av eiendommene kun kan fastsettes lavere enn for andre eiendommer. Det gjelder blant annet i forhold til verk og bruk utenfor bymessig utbygget område. I "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10 drøfter utvalget nærmere om det bør være adgang til å differensiere eiendomsskattesatsene.

Også bestemmelsene om *fritak for eiendomsskatt* for visse eiendommer har voldt enkelte problemer i praksis. Hvilke eiendommer som er fritatt for eiendomsskatt er nærmere regulert i eiendomsskatteloven § 5. Fritakene etter § 5 er obligatoriske. Bestemmelsen fritar blant annet visse statlige eiendommer. Med hjemmel i § 5 annet ledd er det fastsatt forskrift om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer. Etter forskriften § 1 er det et grunnleggende vilkår for utskrivning av eiendomsskatt på statlige eiendommer at eiendommen har et alternativt brukspotensiale i privat sektor, som bolig, kontorlokale eller i forbindelse med forretningsmessig virksomhet av annen art. For deler av den statlige eiendomsmassen har dette regelverket reist særlige tolkningsspørsmål.

Det har i praksis knyttet seg tildels betydelige problemer til reglene om saksbehandlingen. Dette skyldes i stor utstrekning at eiendomsskatteloven §§ 19 – 22 om administrativ klage og rettslig prøving ikke er satt i kraft. Eiendomsskattyterne har således ikke noen formell administrativ klageadgang utover den rett byskatteloven § 4 gir til å kreve overtakst. Utvalget drøfter behovet for saksbehandlingsregler i "[Administrasjon og saksbehandling](#)" i kapittel 12 om administrasjon og saksbehandling.

Verdsettelse av fast eiendom har reist en rekke problemer i praksis, særlig når det gjelder kraftverk. I en dom inntatt i Rt 1994 s 333 uttaler Høyesterett følgende på s 339:

«Avslutningsvis vil jeg også bemerke at taksering av kraftverk etter den alminnelige bestemmelsen i byskatteloven § 5 første ledd fremstår som meget komplisert, og at ordlyden synes lite egnet som angivelse av skjønnstemaet, i og med at kraftverk normalt ikke omsettes. Det er også vanskelig å forstå at eiendomsbeskatningen av slike verk, der de fleste er i offentlig eie, skal medføre bruk av så store ressurser som her er nødvendig, og hvile på et grunnlag som har vært og fortsatt er gjenstand for mange tvister. Det måtte på dette område la seg gjøre å finne frem til et enklere beskatningsgrunnlag».

KAPITTEL 3

Utenlandsk rett**3.1 INNLEDNING**

I dette kapitlet gis en oversikt over beskatningen av fast eiendom i enkelte andre land. Opplysningene som presenteres nedenfor er innhentet fra de respektive land gjennom tilsendte spørreskjemaer. Omfanget av opplysninger varierer fra land til land. Opplysninger om Finland er også hentet fra Edward Andersson: Innledning til Skatteretten (5. utgave 1995) og SOU 1994:57. Opplysninger om Danmark og Storbritannia er også hentet fra St meld nr 45 (1995-96) og IBFDs European Taxation Database.

Grunnlaget for eiendomsskatten og formuesskatten kan variere betydelig fra land til land. Det samme kan verdsettelsesprinsippene. Det kan derfor i utgangspunktet være vanskelig å foreta en direkte sammenligning av de norske og utenlandske skattereglene (se imidlertid utvalgets sammenlignende fremstilling av boligbeskatningen i ulike land i *"Oversikt over bruken av eiendomsskatt"* i kapittel 4). Eiendoms- og formuesbeskatningen må også vurderes i sammenheng med inntektsbeskatningen.

3.2 DANMARK**3.2.1 Eiendomsskatt**

I Danmark er eiendomsskatten en kommunal og amtskommunal (fylkeskommunal) skatt. Eiendomsskatten er obligatorisk, og skrives ut i hele kommunen. Det er således ikke et vilkår at eiendommene ligger i bymessige strøk e l. Eiendomsskatten skrives ut av «kommunalbestyrelsen» eller «amtsrådet», og består av to komponenter; «grunnskyld» og «dekningssavgift». «Grunnskyld» skrives bare ut på grunnen, og ikke på bygninger.

Det innkreves grunnskyld fra alle eiendommer, med unntak av enkelte eiendommer som er unntatt etter eiendomsskatteloven §§ 7 og 8. Grunnskyld til kommunen utskrives med minimum 6 promille og maksimum 24 promille. Til fylkeskommunene utskrives grunnskyld med 10 promille. Av dette skal et beløp tilsvarende 4,3 promille av grunnverdien for landbruk, gartneri mv overføres til staten. Det innrømmes ikke bunnfradrag ved utskriving av grunnskyld.

Kommunene kan også oppkreve en dekningsavgift på maksimalt 10 promille fra eiere av private eiendommer som anvendes til visse ervervsmessige formål. Dekningsavgiften tilfaller kommunen som en kompensasjon for de utgifter eiendommen påfører kommunen. Det innrømmes et bunnfradrag på DKK 50 000 (ca NOK 56 000) ved utskriving av dekningsavgiften.

Maksimal eiendomsskatt i Danmark utgjør således 4,4 prosent.

I 1981 ble det innført et nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer i Danmark. All verdsettelse av slike eiendommer foregår nå maskinelt på grunnlag av registrerte data. Tomteverdien registreres særskilt. Boligeierne må gi forholdsvis detaljerte opplysninger om bl a hvordan boligen er utstyrt.

Alminnelig omtaksering av hele eiendomsmassen fant inntil 1996 sted hvert fjerde år. I perioden mellom alminnelig omtaksering har det vært foretatt særskilt taksering av nybygg og ved større endringer av eksisterende bygg. Fastsatte takster

har vært sjablonmessig justert hvert år etter en egen prisindeks. Fra 1. januar 1996 skal det finne sted årlige takseringer.

Takstverdien skal som hovedprinsipp svare til markedsverdien, og legges til grunn for både kommunale og statlige skatter.

Eiendomsskatten utgjør i skatteåret 1995 ca 6,8 prosent av de samlede skatteinntekter i Danmark.

3.2.2 Formuesskatt

Formuesskatten er en statlig skatt. Formuesskattesubjektene er fysiske personer og dødsboer. Verken selskaper eller fonds svarer formuesskatt. Som skattepliktig formue regnes den skattepliktiges rørlige og urørlige eiendeler, herunder faste eiendommer. Den skattepliktiges private gjeld, herunder boliglån, kommer til fradrag ved ansettelse av skattepliktig formue.

Formuesskattesatsen er 1 prosent av den del av formuen som overstiger bunnfradraget på DKK 1 592 000 (ca NOK 1 800 000) for inntektsåret 1995 og DKK 1 635 000 (ca NOK 1 850 000) for inntektsåret 1996. Ektefeller har hvert sitt bunnfradrag. Den del av bunnfradraget som den ene ektefelle ikke kan nyttiggjøre seg, kan føres til fradrag hos den annen ektefelle. En ektefelles negative formue kan videre trekkes fra i den annen ektefelles positive formue.

Formuesskatten er undergitt en særlig skattebegrensningsregel. Dersom en skattyters samlede inntekts- og formuesskatt overstiger en bestemt prosent av inntekten, for inntektsåret 1995 73,5 prosent, nedsettes skatten med det overskytende beløp. Formuesskatten nedsettes først, men kan maksimalt nedsettes med 60 prosent. Den samlede nedsettelsen kan ikke overstige den samlede formuesskatten.

Formuesskatten i Danmark er vedtatt opphevet fra og med skatteåret 1997.

3.2.3 Inntektsskatt mv

Fordel ved bruk av egen bolig er skattepliktig i Danmark. Ved beregning av skattepliktig inntekt medregnes leieverdien av egen bolig. Leieverdien skal i prinsippet settes lik markedsleien. Renter på skattyters boliglån er på visse vilkår fradragsberettiget ved inntektsbeskatningen.

Som beskatningsgrunnlag anvendes en vurdering av eiendommen, som tar utgangspunkt i prisforholdene og eiendommens tilstand. Som hovedregel beregnes så leieverdien til 2 prosent av de første DKK 1 200 000 (ca NOK 1 358 000) av beregningsgrunnlaget, og 6 prosent av resten. Leieverdien settes til 1 prosent for pensjonister.

3.3 SVERIGE

3.3.1 Eiendomsskatt

Sverige har en statlig eiendomsskatt («fastighetsskatt»). Kommunene har ingen innflytelse på spørsmål om skattesatser o l, og mottar heller ingen del av inntektene fra eiendomsskatten. Eiendomsskatten er pr skatteåret 1995 en ren objektskatt på bolig- og fritidseiendommer, men fra skatteåret 1996 utvides virkeområdet slik at skatten også utskrives på mindre næringseiendommer o l. Nybygde boliger er unntatt fra eiendomsskatt de fem første årene etter oppføring. I de neste fem årene skrives det ut halv eiendomsskatt på slike boliger.

Eiendomsskattesatsen er for 1995 1,5 prosent. Fra og med skatteåret 1996 øker satsen til 1,7 prosent. Skattegrunnlaget fremkommer ved en taksering av eiendommen. Eiendommen takseres til markedsverdi, og skattegrunnlaget settes deretter til

75 prosent av denne verdien. Takseringen for såvel eiendomsskatt som formuesskatt foregår hovedsakelig maskinelt på grunnlag av registrerte data om eiendommene. Alminnelige omtakseringer skal som utgangspunkt finne sted hvert sjette år.

Eiendomsskatten er en bruttoskatt, slik at gjeld på eiendommen ikke trekkes fra den verdien som fremkommer ved takseringen. Rentene på gjelden kan imidlertid trekkes fra ved inntektsbeskatningen.

3.3.2 Formuesskatt

Sverige har en statlig formuesskatt. Det beregnes formuesskatt med 1,5 prosent av den del av formuen som overstiger SEK 800 000 (ca NOK 755 000). Formue under denne beløpsgrense er ikke skattepliktig.

Formuesskatten har vært vedtatt opphevet, men opphevelsesvedtaket er i sin tur blitt opphevet.

3.3.3 Inntektsskatt mv

I Sverige er fordel ved bruk av egen bolig ikke skattepliktig.

Inntekter fra utleie av boligen er skattepliktig kapitalinntekt. Det gis et standardisert fradrag på 20 prosent av leieinntekten. Deretter er den del av inntekten som overstiger SEK 4 000 (ca NOK 3775) skattepliktig.

Ved realisasjon av fast eiendom er 50 prosent av gevinsten skattepliktig inntekt. Det gjelder regler om utsatt beskatning ved reinvestering av salgssummen i ny bolig. Dersom eiendommen realiseres med tap, er 50 prosent av tapet fradragsberettiget.

3.4 FINLAND

3.4.1 Eiendomsskatt

Finland innførte kommunal eiendomsskatt («fastighetsskatt») i 1993. Eiendomsskatten erstattet den tidligere kommunalskatten og inntektsskatten til stat og kommune for egen bruk av boligeiendom. Eiendomsskatten er en bruttoskatt, slik at gjeld knyttet til eiendommen ikke kommer til fradrag ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. Eiendomsskatt utskrives i utgangspunktet på alle faste eiendommer unntatt kommunens egne eiendommer og jord- og skogbrukseiendommer. Visse forsvarsanlegg, kirker og klostre er imidlertid unntatt. Det skrives heller ikke ut eiendomsskatt på gater, torg, sporvognstraseer eller rullebaner på offentlige flyplasser.

Grunnlaget for utskriving av eiendomsskatt er den verdsettelse som finner sted av hver enkelt eiendom. Verdsettelsen foretas separat for grunn og bygninger. «Skattestyrelsen» fastsetter eiendomsskattetaksten for grunnen, på bakgrunn av en undersøkelse som foretas hvert fjerde år. Eiendomsskattetaksten for bygninger fremkommer gjennom Finansdepartementets årlige fastsettelse av gjenanskaffelsesverdien for bygningene. Gjenanskaffelsesverdien fastsettes under hensyntagen til forandringer i byggekostnadene, og i tillegg fradras et lovfestet sjablonmessig fradrag basert på bygningenes alder.

Den enkelte kommune fastsetter skattesatsen innenfor lovbestemte intervaller. Den alminnelige eiendomsskattesatsen skal fastsettes innenfor intervallet 2 – 8 promille. Skattesatsen for boligeiendommer som skattyter benytter som fast bopel fastsettes innenfor intervallet 1 – 4 promille. For kraftverk er satsene høyere.

Eiendomsskatten innkreves fra den fysiske eller juridiske person som eier eiendommen pr 1. januar i skatteåret.

Det samlede provenyet fra eiendomsskatten utgjorde i 1993 FIM 2 232 millioner (ca NOK 3 192 millioner). Dette tilsvarte ca 4,7 prosent av de samlede kommunale skatteinntekter i 1993.

3.4.2 Formuesskatt

Det svares formuesskatt til staten med 0,9 prosent av nettoformue over FIM 1 100 000 (ca NOK 1 570 000). Formue under denne beløpsgrense er skattefri. Ved verdsettelse for formuesskatteformål legges i prinsippet omsetningsverdien til grunn. I praksis ligger likevel ligningstakstene kun på ca 50 – 80 prosent av omsetningsverdien.

3.4.3 Inntektsskatt mv

Det beregnes ikke inntekt av egen bruk av bolig- og fritidseiendom, jf ovenfor under "*Eiendomsskatt*" i pkt 3.4.1. Leieinntekter er skattepliktig kapitalinntekt, og beskattes med en statlig skatt på 28 prosent. Renteutgifter på bolig- og studielån kan trekkes fra i kapitalinntektene, men derimot ikke renteutgifter på lån til bil, båt, fritidsbolig e l. Negativ kapitalinntekt kan med visse begrensninger fradras i virksomhetsinntekter. Negative kapitalinntekter kan også fremføres mot positive kapitalinntekter i inntil 10 år.

3.5 STORBRITANNIA

3.5.1 Eiendomsskatt

I 1989 ble det vedtatt at den tidligere kommunale eiendomsskatten i Storbritannia skulle erstattes av en kommunal avgift som ble pålagt alle myndige innbyggere i kommunen, med samme beløp. I 1991 ble det vedtatt at denne kommunale avgiften skulle avskaffes, og eiendomsskatt gjeninnføres.

Fra og med april 1993 ble den såkalte «council tax» innført i England, Skottland og Wales. Skatten er en kommunal skatt.

For boligeiendommer beregnes skatten dels på grunnlag av eiendommens verdi, dels på grunnlag av husholdningenes størrelse. Ved beregningen av skatten korrigeres det for om det finnes flere eller færre enn to voksne personer i husstanden. Husholdninger bestående av kun én person er berettiget til 25 prosent lavere skatt. Fullstendig skattefritak kan innrømmes i enkelte tilfeller, f eks når boligen bare er bebodd av studenter. Lavinntektshusholdninger betaler en redusert skatt eller ingen skatt i det hele tatt.

Verdsettelsen av eiendommene har tatt utgangspunkt i markedsverdien pr 1. april 1991. Ut i fra antatt markedsverdi blir eiendommene inndelt i priskategorier. Skatten fastsettes med utgangspunkt i standardiserte satser for ulike priskategorier. Verdsettelsen er i stor utstrekning utført av takstmenn. Det er lagt opp til at neste verdsettelse skal gjennomføres i 1998, basert på markedsverdiene pr 1. april 1996.

3.5.2 Formuesskatt

Storbritannia har ikke formuesskatt.

3.5.3 Inntektsskatt mv

I Storbritannia er det ikke gjennomført annen beskatning av boligeiendommer enn «council tax».

Ved ligningen gis det fradrag for renteutgifter som kan henføres til boliglån opp til GBP 30 000 (ca NOK 300 000).

Gevinst ved realisasjon av bolig beskattes normalt ikke.

3.6 TYSKLAND

3.6.1 Eiendomsskatt

Tyskland har en frivillig kommunal eiendomsskatt. Dersom en kommune skriver ut eiendomsskatt, skal skatten i utgangspunktet skrives ut på alle eiendommer. Eiendomsskatteloven av 7. august 1973 med senere tillegg, oppstiller imidlertid unntak for eiendommer tilhørende offentlige myndigheter, kirker og veldedige organisasjoner. Boligeiendommer i de nye (tidligere øst-tyske) forbundsstatene er dessuten fritatt for eiendomsskatt i 10 år dersom eiendommene var bygget og ferdige for innflytting i tidsrommet 31. desember 1990 til 1. januar 1992.

Verdsettelse av fast eiendom skjer etter retningslinjer fastsatt av de sentrale myndighetene. Verdsettelsen er felles for eiendomsskatt, formuesskatt, arveavgift mv. I prinsippet skal eiendommen verdsettes til antatt markedsverdi. Skatteverdien er dog i praksis alltid adskillig lavere, ettersom det tas utgangspunkt i standardverdier fra 1964. Dette ventes endret i løpet av få år. Jord- og skogbrukseiendommer verdsettes på bakgrunn av eiendommens avkastning.

Eiendomsskatten beregnes og skrives ut på grunnlag av den fastsatte verdien (ligningsverdien). Skatteberegningen skjer ved hjelp av en basisskattesats som multipliseres med en lokalt fastsatt skattesats. Basisskattesatsen varierer fra 2,6 promille til 10 promille. For jord- og skogbrukseiendommer er satsen 6 promille. De lokale myndigheter står fritt til å bestemme størrelsen av den lokalt fastsatte skattesatsen. I 1992 var den gjennomsnittlige lokalt fastsatte skattesatsen 263 prosent for jord- og skogbrukseiendommer og 306 prosent for andre faste eiendommer.

Den gjennomsnittlige eiendomsskatten i 1992 var således ca tre ganger produktet av ligningsverdien og basisskattesatsen.

I de nye (tidligere øst-tyske) forbundsstatene skrives eiendomsskatten ut etter en forenklet prosedyre hvor det anvendes kun en skattesats.

Det totale provenyet fra eiendomsskatten var i 1992 DEM 10,8 milliarder (ca NOK 46,5 milliarder), hvorav DEM 0,5 milliarder (ca NOK 2,19 milliarder) fra jord- og skogbrukseiendommer. Dette var 23,4 prosent av de totale kommunale (lokale) skatteinntekter.

3.6.2 Formuesskatt

Tyskland skriver ut formuesskatt med hjemmel i formuesskatteloven av 14. november 1990 med senere tillegg. Formuesskatten skrives ut på skattyters formue pr 1. januar i kalenderåret, og tilfaller den enkelte forbundsstat.

Ved formuesskatteligningen har personlige skattytere et fribeløp på DEM 70 000 (ca NOK 305 000). Ektefeller har hvert sitt fribeløp. Fribe løpet øker med DEM 50 000 (ca NOK 220 000) etter fylte 60 år, eller dersom skattyteren har vært 100 prosent ufør i minst tre år. Formue som overstiger fribe løpet skatlegges med 0,5 prosent. Formue under fribe løpet er ikke skattepliktig. Formuesskattegrunnlaget fastsettes ved en taksering som finner sted hvert tredje år, jf ovenfor.

Selskaper formuesbeskattes med 0,6 prosent av den del av formuen som overstiger DEM 500 000 (ca NOK 2 488 000). For den del av formuen som overstiger DEM 500 000 gjelder enkelte særlige regler; kun 50 prosent av den fastsatte verdien av skip, og 75 prosent av den fastsatte verdien av andre aktiva, tas med i beregningen.

I 1992 var det totale provenyet fra formuesskatten DEM 6,8 milliarder (ca NOK 30 milliarder).

3.6.3 Inntektsskatt mv

Fra og med inntektsåret 1987 har ikke fordel ved bruk av egen bolig vært skattepliktig inntekt i Tyskland. Motsvarende gis det heller ikke fradrag for renter på boliglån. Gevinst ved salg av bolig er ikke skattepliktig.

3.7 NEDERLAND

3.7.1 Eiendomsskatt

Nederland har en kommunal eiendomsskatt. Grunnlaget for utskriving av eiendomsskatt er markedsverdien av grunneiendommen som sådan med tilhørende bygninger. Den enkelte kommune kan innenfor visse intervaller selv fastsette eiendomsskattesatsen.

Eiendomsskatten utgjorde pr 1995 ca 2 prosent av det totale skatteprovenyet i Nederland.

3.7.2 Formuesskatt

Nederland har en statlig formuesskatt. Formuesskatten utskrives på nettoformuen som overstiger bunnfradraget. Ektepar har bunnfradrag på NLG 160 000 (ca NOK 625 000). Bunnfradraget øker hvis skattyter har barn. Formuesskattesatsen er 0,8 prosent.

Ved verdsettelse for formuesskatteformål verdsettes fast eiendom, herunder fritidseiendommer, til antatt reell markedsverdi. Den skattepliktiges faste bolig verdsettes likevel kun til 60 prosent av antatt markedsverdi.

3.7.3 Inntektsskatt mv

Eiere av private boligeiendommer svarer skatt til staten av 60 prosent av eiendommens beregnede leieverdi. Ved beregning av eiendommens leieverdi gjøres det fradrag kun for panteheftelser og periodiske betalinger for langtids leie (feste) av eiendommen.

Ved skattlegging av bolig varierer skattesatsen fra 37,65 til 60 prosent for personlige skattytere.

Gevinst ved salg av bolig er ikke skattepliktig.

KAPITTEL 4

Oversikt over bruken av eiendomsskatt**4.1 INNLEDNING**

I dette kapitlet gis først en oversikt over utviklingen i inntektene fra eiendomsskatten. Først omtales eiendomsskattens plass i kommuneøkonomien. Videre kommenteres utviklingen i provenyet fra eiendomsskatten over tid. Her omtales også utviklingen i eiendomsskatt på kraftverk spesielt. Til slutt sammenlignes nivået på eiendomsskatt, formuesskatt og andre skatter på fast eiendom i Norge med nivået på tilsvarende skatter i andre OECD-land.

I 1994 skrev knapt halvparten av kommunene ut eiendomsskatt (205 av 439). Provenyet fra eiendomsskatten var om lag 2 800 mill kroner i 1994. Provenyet fra eiendomsskatten utgjorde om lag 1,2 prosent av samlede skatter og avgifter og om lag 0,3 prosent av bruttonasjonalprodukt i 1994. For kommunesektoren totalt utgjorde eiendomsskatten 3,0 prosent av kommunenes samlede skatte- og overføringsinntekter, og 2,2 prosent av kommunenes samlede bruttoinntekter i 1994.

Utvalget har utført en spørreundersøkelse for å kartlegge sider ved eiendomsskatten i den enkelte kommune. Spørreskjemaet ble sendt ut til alle landets kommuner. 382 kommuner svarte på spørreskjemaet, og av disse skrev 162 kommuner ut eiendomsskatt. En del av opplysningene i dette kapitlet er basert på svarene fra denne spørreundersøkelsen. Resultater fra spørreundersøkelsen er nærmere omtalt i vedlegg 2.

4.2 EIENDOMSSKATTENS BETYDNING FOR KOMMUNEØKONOMIEN**4.2.1 Samlet proveny fra eiendomsskatten og eiendomsskatt pr innbygger i kommuner med ulike kjennetegn**

Av de 205 kommunene som skrev ut eiendomsskatt i 1994 var det 37 bykommuner (kommuner med bystatus) og 168 landkommuner. Det var en større andel av bykommunene enn av landkommunene som skrev ut eiendomsskatt (vel 80 prosent mot vel 40 prosent). 130 av de kommunene som skrev ut eiendomsskatt var medlemmer i Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK). Kun to av disse er bykommuner (Narvik og Sarpsborg). Nedenfor er kommuner som er medlemmer i LVK omtalt som kraftkommuner. Bykommuner mottok 1 500 mill kroner, mens landkommuner mottok vel 1 290 mill kroner i eiendomsskatt i 1994. Gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger var om lag 830 kroner i bykommuner og om lag 1 640 kroner i landkommuner.

I landkommuner utenom kraftkommuner ble det kun innbetalt om lag 180 mill kroner i eiendomsskatt i 1994. Gjennomsnittlig beløp pr innbygger var 740 kroner. I kraftkommunene var gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger om lag 2 050 kroner. Tallene er oppsummert i tabell 4.1.

Tabell 4.1: Totale inntekter fra eiendomsskatten, og gjennomsnittlige inntekter pr innbygger¹⁾ fra eiendomsskatten i hhv bykommuner og landkommuner. 1994

	Totale inntekter fra eiendomsskatten (mill kr)	Eiendomsskatt pr innbygger (kr)
Bykommuner ²⁾	1500	830
Landkommuner	1290	1640
- herav:		
kraftkommuner	1110	2050
andre landkommuner	180	740
Totalt	2790	1080

- 1) Gjennomsnittet er regnet for de kommunene der det ilegges eiendomsskatt.
 2) To av disse kommunene var kraftkommuner (Narvik og Sarpsborg). Disse to kommunene hadde om lag 90 mill kroner i eiendomsskatt og gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger var om lag 1 310 kroner. Tilsvarende beløp for de andre bykommunene var om lag 1 410 mill kroner og 815 kroner i eiendomsskatt pr innbygger.

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

Over halvparten av kommunene som skrev ut eiendomsskatt hadde inntekter fra denne skatten på under 1 000 kroner pr innbygger i 1994. Enkelte kommuner hadde svært høye inntekter fra eiendomsskatten. Bykle kommune lå høyest med over 30 000 kroner pr innbygger. Dette var i all hovedsak inntekter fra kraftverk i kommunen. Alle kommuner med inntekter fra eiendomsskatten på over 5 000 kroner pr innbygger i 1994 var medlemmer i LVK. Dette gjelder også for det store flertallet av de kommunene som hadde eiendomsskatteinntekter pr innbygger i intervallet 2 000 – 5 000 kroner.

Tabell 4.2 viser samlet eiendomsskatt og eiendomsskatt pr innbygger i de 20 kommunene med høyest eiendomsskatt pr innbygger i 1994. Disse 20 kommunene, som har knapt 1 prosent av innbyggertallet i landet, mottok nesten 15 prosent av de samlede inntektene fra eiendomsskatten. Gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger i disse kommunene var vel 9 600 kroner. Alle de 20 kommunene er kraftkommuner, og de høye eiendomsskatteinntektene kommer i all hovedsak fra kraftverk.

Tabell 4.2: Gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger i de 20 kommunene med høyest eiendomsskatt pr innbygger. 1994

Kommune	Antall innbyggere	Eiendomsskatt pr innbygger (kroner)	Samlet eiendomsskatt (mill kroner)
Bykle	794	30417	24
Eidfjord	1085	24372	26
Sirdal	1729	23659	41
Modalen	343	22029	8
Forsand	1035	15323	16
Tydal	982	13743	13
Suldal	4097	13718	56

Tabell 4.2: Gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger i de 20 kommunene med høyest eiendomsskatt pr innbygger. 1994

Kommune	Antall innbyggere	Eiendomsskatt pr innbygger (kroner)	Samlet eiendomsskatt (mill kroner)
Aurland	1901	13018	25
Valle	1460	9621	14
Åseral	831	9537	8
Tokke	2578	9387	24
Ulvik	1245	8877	11
Sørfold	2676	7510	20
Vinje	4032	6206	25
Namsskogan	1085	5967	6
Norddal	2002	5921	12
Luster	5363	5875	32
Hjelmeland	2730	5638	15
Masfjorden	1841	5249	10
Hemnes	4881	4923	24
Samlet	42690	9 613 ¹	410

1) Gjennomsnitt for de kommunene som er med i tabellen

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

Tabell 4.3 viser samlet eiendomsskatt og eiendomsskatt pr innbygger i de 10 kommunene i Norge med høyest innbyggertall.

Tabell 4.3: Eiendomsskatt samlet og pr innbygger i de 10 kommunene med høyest innbyggertall. 1994

Kommune	Innbyggertall	Eiendoms-skatt pr innbygger (kroner)	Samlet eiendomsskatt (mill kroner)
Oslo	477781	1232	589
Bergen	219884	820	180
Trondheim	142188	647	92
Stavanger	102637	764	78
Bærum	94098	0	0
Kristiansand	67863	730	50
Fredrikstad	64843	137	9
Tromsø	54614	630	34
Drammen	52401	430	23
Skien	48287	686	33
Samlet	1324596	822 ^{1), 2)}	1088

1) Gjennomsnittet er regnet i forhold til samlet innbyggertall i de 10 kommunene som inngår i tabellen

- 2) Eksklusive Oslo blir gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger om lag 660 kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

De 10 mest folkerike kommunene i Norge hadde i gjennomsnitt en eiendomsskatt pr innbygger på vel 820 kroner. Dette er om lag som gjennomsnittet for byer som ilegger eiendomsskatt, jf tabell 4.1.

Offentlig statistikk gir ikke grunnlag for å si noe om provenyet fra eiendomsskatten fordelt på ulike skatteobjekter. Spørreundersøkelsen som utvalget har utført gir imidlertid et visst grunnlag for å si noe om dette spørsmålet. Det var 116 kommuner som besvarte spørsmålet i spørreundersøkelsen om hvor stor andel av provenyet fra eiendomsskatten som kom fra hhv kraftverk, andre næringseiendommer og boliger. På bakgrunn av disse svarene kan det anslås at provenyet fra eiendomsskatten for disse kommunene fordelte seg med om lag 44 prosent fra kraftverk, 23 prosent fra andre næringseiendommer og 33 prosent fra boliger, jf "[Nærmere om nivået på eiendomsskatten](#)" i avsnitt 10.3.2 og vedlegg 2. Anslag på samlet proveny fra eiendomsskatt på kraftverk fra andre kilder (jf "[Eiendomsskatt pr eiendom i bykommuner, landkommuner og kraftkommuner](#)" i avsnitt 4.2.2) kan indikere at andelen av provenyet fra kraftverk for landsgjennomsnittet er noe mindre enn 44 prosent, trolig nærmere 33 prosent. Svarene på spørreundersøkelsen viser at det er store forskjeller mellom kommunene på dette punktet. I en del kommuner kommer størstedelen av provenyet fra eiendomsskatt på kraftverk, mens i andre kommuner utgjør eiendomsskatt på andre næringseiendommer eller boliger hovedtyngden av skattegrunnlaget for eiendomsskatten.

4.2.2 Eiendomsskatt pr eiendom i bykommuner, landkommuner og kraftkommuner

I mandatet er utvalget bedt om å finne opplysninger om gjennomsnittlig eiendomsskatt pr eiendom. Det finnes ingen standardisert definisjon av begrepet fast eiendom. I enkelte tilfeller kan realkapital være én eiendom, mens i andre tilfeller kan den tilsvarende kapitalen fremgå som flere eiendommer. Videre vil størrelsen på og typen eiendommer kunne variere fra kommune til kommune. I de svarene som er kommet inn i forbindelse med spørreundersøkelsen varierer antall eiendommer som ilegges eiendomsskatt i kommunene fra 2 til over 50 000. I alt 134 kommuner har svart på dette spørsmålet. Av disse er 25 bykommuner.

Antall eiendommer som ilegges eiendomsskatt er i spørreskjemaene oppgitt for 1994. Disse antallene er koblet sammen med innbetalt eiendomsskatt i 1994. Gjennomsnittlig eiendomsskatt pr eiendom i de ulike kommunene varierte fra 50 kroner til om lag 2,2 mill kroner. Gjennomsnittet for hele landet var om lag 5 500 kroner. I byene var gjennomsnittstallet om lag 4 400 kroner. Oslo dro opp dette gjennomsnittet i betydelig grad. Hvis Oslo utelates, blir gjennomsnittet for byene knapt 3 040 kroner. I kraftkommunene var gjennomsnittet om lag 9 630 kroner, mens tilsvarende for andre landkommuner var om lag 7 980 kroner. Den store forskjellen i gjennomsnittlig eiendomsskatt pr eiendom mellom ulike typer kommuner reflekterer trolig forskjellene i typer eiendom mellom kommunene.

4.2.3 Betydningen av eiendomsskatt i forhold til andre kommunale inntekter

Utvalget har sett på inntektene fra eiendomsskatten i forhold til kommunenes øvrige inntekter. Når alle kommunene ses under ett, utgjorde eiendomsskatten 5,1 prosent

av totale skatteinntekter for kommunene i 1994. Videre utgjorde eiendomsskatten 3,0 prosent av kommunenes samlede skatte- og overføringsinntekter dette året, og 2,2 prosent av kommunenes samlede bruttoinntekter. Med samlede bruttoinntekter menes kommunenes samlede inntekter (skatteinntekter, overføringer, renter, gebyrer mv) slik de framgår av kommuneregnskapet. Ser en kun på de kommunene som hadde innført eiendomsskatt i 1994, utgjorde eiendomsskatten 7,6 prosent av totale skatteinntekter for kommunene i 1994. Videre utgjorde eiendomsskatten 5,3 prosent av kommunenes samlede skatte- og overføringsinntekter dette året, og 3,4 prosent av kommunenes samlede bruttoinntekter.

Tabell 4.4 viser inntektene fra eiendomsskatten som andel av samlede bruttoinntekter i de 20 kommunene der denne andelen er høyest. Tabellen viser videre eiendomsskatt som andel av samlede skatteinntekter, og eiendomsskatt som andel av skatt tillagt overføringer i de samme kommunene. Det kan være naturlig å se skatteinntektene og overføringene under ett, siden nivået på overføringene i mange kommuner er avhengig av nivået på inntektene fra inntekts- og formuesskatten. I motsetning til inntekts- og formuesskatt, inngår ikke eiendomsskatten ved fordeling av det inntektsutjevnenende tilskuddet i inntektssystemet. Inntektssystemet for kommunene er nærmere omtalt i *"Eiendomsskattens betydning for overføringssystemet til kommunene"* i kapittel 7.

Tabell 4.4: Eiendomsskatt som andel av samlede bruttoinntekter, samlede skatteinntekter og overføringer og samlede skatteinntekter, i de 20 kommunene der eiendomsskatt som andel av samlede bruttoinntekter er høyest. 1994

Kommune	Innbyggertall	Eiendomsskatt som andel av samlede:		
		Bruttoinntekter	Skatteinntekter og overføringer	Skatteinntekter
Sirdal	1729	31.1	42.2	45.2
Eidfjord	1085	30.1	41.1	46.3
Suldal	4097	24.9	32.5	40.3
Aurland	1901	22.4	30.2	34.5
Tokke	2578	22.2	30.6	43.6
Bykle	794	21.4	32.8	35.1
Modalen	343	21.0	33.3	40.3
Forsand	1035	20.2	24.7	39.2
Sørfold	2676	20.1	25.5	43.8
Tydal	982	19.5	26.9	37.9
Valle	1460	18.3	26.3	37.3
Ulvik	1245	17.9	23.8	34.4
Åseral	831	17.4	24.1	34.5
Luster	5363	15.4	20.6	32.7
Tysvær	8072	15.3	19.8	28.9
Vinje	4032	14.7	20.9	30.9
Kvinesdal	5726	14.7	18.7	27.7
Norddal	2002	14.3	19.5	30.8
Masfjorden	1841	13.7	16.5	29.3
Hemnes	4881	13.7	17.7	35.0
Samlet ¹⁾	51405	19.1	25.4	35.9

- 1) Gjennomsnitt for de kommunene som er med i tabellen

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

Tabell 4.4 viser at eiendomsskatten er en svært viktig skatt i en del kommuner i Norge. Det er vel 50 000 innbyggere i de 20 kommunene der eiendomsskatten hadde størst betydning for kommuneøkonomien, og eiendomsskatten utgjorde i 1994 om lag 20 prosent av de samlede bruttoinntektene når kommunene ses under ett. Sirdal lå høyest, med en andel på over 30 prosent.

Tabell 4.5 viser nivået på eiendomsskatten som andel av samlede bruttoinntekter, samlede skatteinntekter og overføringer, og samlede skatteinntekter i de 10 kommunene i Norge med høyest innbyggertall i 1994.

Tabell 4.5: Eiendomsskatt som andel av samlede bruttoinntekter, samlede skatteinntekter og overføringer og samlede skatteinntekter i de 10 kommunene med flest innbyggere. 1994

Kommune	Innbyggertall	Eiendomsskatt som andel av samlede:		
		Bruttoinntekter	Skatteinntekter og overføringer	Skatteinntekter
Oslo	477781	2.4	3.3	4.7
Bergen	219884	3.1	4.1	6.5
Trondheim	142188	2.5	3.5	5.5
Stavanger	102637	2.7	3.7	5.1
Bærum	94098	0.0	0.0	0.0
Kristiansand	67863	2.8	4.0	6.6
Fredrikstad	64843	0.6	0.8	1.4
Tromsø	54614	2.4	3.3	5.8
Drammen	52401	1.6	2.4	3.7
Skien	48287	3.0	4.1	6.6
Samlet	1324596	2,3 ¹⁾	3,2 ¹⁾	4,7 ¹⁾

- 1) Gjennomsnittet er beregnet samlet for kommunene i tabellen

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

I de fem største byene utgjorde eiendomsskatten fra 2,5 prosent til 3,1 prosent av samlede bruttoinntekter i 1994. Bærum er den eneste av de 10 mest folkerike kommunene som ikke har innført eiendomsskatt. Eiendomsskatt som andel av bruttoinntekter i de 10 mest folkerike kommunene er om lag som for landsgjennomsnittet (hhv 2,3 prosent og 2,2 prosent).

4.2.4 Kommunenes kostnader forbundet med eiendomsskatt

Eiendomsskatt er en kommunal skatt som gir kommunene relativt sikre og til dels betydelige inntekter. Det er imidlertid for kommunene også visse kostnader forbundet med utskrivning av eiendomsskatt. Kostnadene refererer seg såvel til taksering av eiendommene som til den årlige drift og administrasjon av eiendomsskatten.

Etter byskatteloven § 4 jf § 5 skal det for eiendomsskatteformål foretas en alminnelig taksering av eiendommene i kommunen hvert 10. år. Takseringen skjer

på kommunens bekostning. Kostnadene forbundet med en alminnelig taksering vil naturligvis avhenge sterkt av antall eiendommer som skal takseres.

Etter eiendomsskatteloven § 33 tredje ledd kan kommunestyret ved utløpet av 10-års perioden vedta at den siste alminnelige takseringen skal gjelde fram til eiendomsskatteloven § 8 blir satt i kraft. Kommunen kan da med hjemmel i lov av 17. desember 1982 nr 82 om midlertidig tillegg til eiendomsskatteloven årlig øke eiendomsskattetakstene med inntil 10 prosent av det opprinnelige takstgrunnlaget. Takstøkningen skjer ved en ren kontorforretning. Utvalget antar derfor at dette vanligvis ikke medfører vesentlige utgifter for kommunen.

Enhver kommune som utskriver eiendomsskatt vil nødvendigvis pådra seg visse utgifter til den løpende drift og administrasjon av eiendomsskatten. Dette vil typisk være utgifter til lønn, utskriving og innkreving av eiendomsskatt, klagebehandling, juridisk og økonomisk bistand mv. Kostnadene vil kunne variere fra kommune til kommune, og avhenge av den enkelte kommunes størrelse og av om kommunen skriver ut eiendomsskatt kun på verk og bruk, eller både i områder utbygd på byvis og på verk og bruk beliggende utenfor slike områder.

Til illustrasjon har Oslo kommune oppgitt at de årlige driftskostnadene som kan knyttes til eiendomsskatten utgjør i størrelse 2,2 mill kroner eller knapt 0,4 prosent av provenyet fra eiendomsskatten. Sirdal kommune har anslått årlige driftskostnader til 25 000 kroner eller om lag 0,6 prosent av provenyet fra eiendomsskatten. I tillegg kommer kostnader forbundet med takseringen av eiendommene.

4.3 UTVIKLINGEN I PROVENYET FRA EIENDOMSSKATTEN

4.3.1 Generelt

Av Ot prp nr 44 (1974-75) går det fram at provenyet fra eiendomsskatten i 1973 var på 223,5 mill kroner. Statistisk sentralbyrå har kun opplysninger om innbetalinger av eiendomsskatt fra og med 1981. Disse tallene er gjengitt i tabell 4.6. Tallene er oppgitt både i løpende kroneverdi og i faste 1994-kroner. Utviklingen må blant annet ses i sammenheng med at mange kommuner har innført eiendomsskatt de siste årene, jf tabell 4.7.

Tabell 4.6: Innbetalt eiendomsskatt i 1973 og i perioden 1981-1994. Mill kr

År	Eiendomsskatt i nominelle kroner	Eiendomsskatt i faste 1994-kroner	Antall kommuner med eiendomsskatt
1973	224	935	_1)
1981	522	1052	147
1982	649	1174	155
1983	783	1307	163
1984	916	1439	169
1985	1072	1593	177
1986	1241	1720	180
1987	1518	1935	185
1988	1704	2036	190
1989	1961	2241	193
1990	2216	2433	201
1991	2267	2406	203

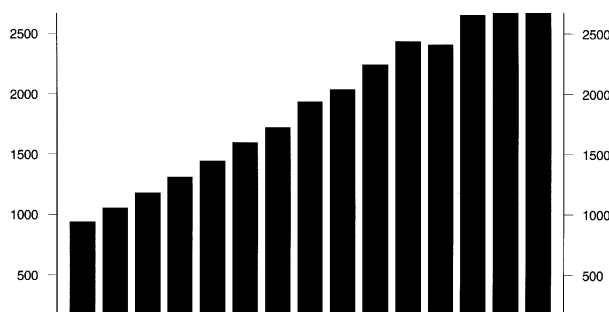
Tabell 4.6: Innbetalt eiendomsskatt i 1973 og i perioden 1981-1994. Mill kr

År	Eiendomsskatt i nominelle kroner	Eiendomsskatt i faste 1994-kroner	Antall kommuner med eiendomsskatt
1992	2591	2650	202
1993	2685	2723	203
1994	2792	2792	205

1) Opplysninger mangler

Kilde: Ot prp nr 44 (1974-75), Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

Tabell 4.6 og figur 4.1 viser at innbetalingene av eiendomsskatt målt i faste kroner endret seg relativt lite fra 1973 og fram til begynnelsen av 1980-tallet. Fra 1981 og fram til i dag har det imidlertid vært en sterk vekst i innbetalingene av eiendomsskatt. Fra 1981 til 1994 var den samlede veksten på vel 165 prosent målt i faste kroner.



Figur 4.1 Eiendomsskatt. Mill 1994-kroner

Kilde: Ot.prp.nr. 44 (1974-75), Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Utviklingen i inntektene fra eiendomsskatten på 1980-tallet må ses i sammenheng med at mange kraftkommuner benyttet den anledningen de fikk til å skrive ut eiendomsskatt. Det var først fra 1976 at landkommuner fikk adgang til å skrive ut eiendomsskatt på «verker og bruk» også i kommuner uten bymessige områder. Fordi minimumssatsen er 0,2 prosent og den maksimalt kan økes med 0,2 prosentenheter pr år, tok det tid før slike kraftkommuner kunne skrive ut eiendomsskatt etter maksimumssatsen.

Tabell 4.7 viser innføringsår for eiendomsskatt i de 157 kommunene som hadde innført eiendomsskatt og som besvarte spørsmålet i spørreskjemaet som utvalget har sendt landets kommuner. For en nærmere beskrivelse av spørreundersøkelsen vises det til vedlegg 2.

Tabell 4.7: Innføringsår for eiendomsskatt

Tidsperiode	Antall kommuner
Før 1960	10
1960-69	22
1970-74	7
1975-79	33
1980-84	43
1985-89	23
1990 og senere	19

Kilde: Spørreundersøkelse utført av utvalget

Tabell 4.7 viser at om lag 54 prosent av de kommunene som har svart på dette spørsmålet har innført eiendomsskatt etter 1980. Om lag 75 prosent av de kommunene som har besvart spørsmålet har innført eiendomsskatt etter 1975.

I 45 av de 160 kommunene som har svart på spørsmålet ble det lagt eiendomsskatt på verk og bruk. Av disse var det kun én kommune (Masfjorden) som hadde innført eiendomsskatt før 1975.

4.3.2 Nærmere om utviklingen i inntekter fra eiendomsskatt på kraftverk

Det er problematisk å finne tall for den historiske utviklingen i eiendomsskatt på kraftverk. Det henger særlig sammen med at offisiell statistikk ikke skiller mellom ulike eiendomsskatteobjekter. Det er derfor nødvendig å ta utgangspunkt i ulike andre undersøkelser.

I 1977 ble det nedsatt et utvalg for å vurdere kraftverksbeskatningen. Utvalgets tilråding ble gitt i NOU 1981: 23 Kraftverksbeskatningen. I utredningen er det gjengitt tall for bl a inntekts- og formuesskatt fra prosentlignede kraftverk og eiendomsskatt for en del kommuner med kraftproduksjon. Utvalget skriver følgende om tallene for eiendomsskatten, jf side 21:

«I tabell 5.1b er i egen kolonne tatt med utskrevet eiendomsskatt for de respektive kommuner som omfattes av oversikten. Nå foreligger det ikke statistikk som viser hvor mye eiendomsskatt som utskrives på kraftverker totalt eller for den enkelte kommune. For mange utbyggingskommuner er det imidlertid åpenbart at statistikktall for utskrevet eiendomsskatt refererer seg til kraftverk, og dette tall er derfor benyttet i oversikten. For andre kommuner, spesielt utpregete industrikommuner, kan det være sannsynlig at industrianlegg og andre faste eiendommer inngår i tallene. I disse tilfellene er det foretatt nærmere undersøkelser for å få rene tall som bare omfatter kraftverker.

Undersøkelsen viser at kommunene i svært ulik grad benytter sin adgang til å utskrive eiendomsskatt på kraftverker. Mange utskriver ikke slik skatt i det hele tatt. Det må imidlertid antas at adgangen etter hvert vil bli utnyttet i større grad. Samlet eiendomsskatt av kraftverker for de 53 kommuner som inngår i oversikten utgjør ca. 48 mill. kroner. Med et anslagsvis tillegg på 7 mill. kroner for de øvrige kommuner, blir samlet eiendomsskatt på kraftverker ca. 55 mill. kroner for hele landet. Dette svarer til tredjeparten av de skatteinntekter kommunene har av formues- og inntektsskatt av kraftverker, og tilsvarende ca. 0,07 øre/KWh i 1978. Et par kommuner har

større inntekter av eiendomsskatt enn av formues- og inntektsskatt av kraftverker.»

Oppjustert med konsumprisindeksen utgjør anslaget på 55 mill 1978-kroner om lag 146 mill 1994-kroner.

I 1992 ble det på ny oppnevnt et utvalg for å utrede kraftverksbeskatningen. Utvalget, som ble ledet av professor Asbjørn Rødseth, leverte sin innstilling i november 1992. Dette utvalget foretok også en separat innhenting av eiendomsskattetall for kraftverk mv. Utvalget skriver følgende om undersøkelsen, jf NOU 1992:34 Skatt på kraftselskap s 96:

«Tala for eigedomsskatt frå kraftanlegg i tabell I.2. er basert på oppgåver som Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) har henta inn blant sine medlemmer. Medlemmene er kommunar som er vesentleg berørte av kraftutbygging eller av planar om kraftutbygging. Så og seia alle medlemskommunane har svart i LVK si spørjeundersøking.

203 kommunar hadde i 1991 innført eigedomsskatt. Dei samla inntektene frå eigedomsskatt var i underkant av 2,3 milliardar kroner i 1991. Eigedomsskatt frå kraftanlegg i dei kommunane som svarte på LVK si spørjeundersøking var 815 millionar kroner. Denne undersøkinga viser at anslagsvis 35-40 prosent av samla eigedomsskatt kom frå kraftanlegg.»

Anslaget på 815 mill 1991-kroner utgjør om lag 853 mill 1993-kroner. Ut fra de beregningene som de to kraftverksbeskatningsutvalgene har gjort, var altså eiendomsskatteinntektene fra kraftforetak nær 6 ganger høyere i 1991 enn i 1978, målt i faste kroner.

I Ot prp nr 23 for 1995-1996 ble provenyet fra eiendomsskatt på kraftverk og distribusjonsnett skjønnsmessig anslått til i størrelsesorden 900-950 mill kroner i 1996.

4.4 SKATTER PÅ FAST EIENDOM I NORGE SAMMENLIGNET MED ENKELTE ANDRE OECD-LAND

Internasjonale oversikter viser at nivået på eiendomsskatten i Norge ligger lavt i en internasjonal sammenheng. Tabell 4.8 viser ulike skatter på fast eiendom og annen formue målt i forhold til BNP (del A) og totale skatter (del B) for utvalgte OECD-land i 1993. I tabell 4.8 inngår ikke skatt i form av fordelsbeskatning av egen bolig. Det gjør at tallene må tolkes med varsomhet, siden det kan være tilfeldig om boligbeskatningen utformes som en eiendomsskatt, eller som en inntektsskatt på fordelen knyttet til å bo i egen bolig. Tabellen er heller ikke egnet til å illustrere den samlede beskatningen av eiendom bl a fordi reduksjon i skatt som følge av gjeldsrentefradrag ikke inngår i tabellen. I tabellen inngår heller ikke eventuelle avgifter knyttet til fast eiendom. I "*Utenlandsk rett*" i kapittel 3 er skatteregler for utvalgte land nærmere beskrevet.

Tabell 4.8: Eiendomsskatter, formuesskatter og andre skatter på eiendom i prosent av BNP og i prosent av totale skatter i enkelte OECD-land. 1993

	Eiendomsskatt	Formuesskatt	Skatt på arv og gaver	Annet ¹⁾	Totalt
Del A: Tall i prosent av BNP					
Norge	0.3	0.5	0.1	0.1	1.0
Danmark	1.2	0.1	0.3	0.5	2.1

Tabell 4.8: Eiendomsskatter, formuesskatter og andre skatter på eiendom i prosent av BNP og i prosent av totale skatter i enkelte OECD-land. 1993

	Eiendomsskatt	Formuesskatt	Skatt på arv og gaver	Annet ¹⁾	Totalt
Finland	0.5	0.0	0.2	0.6	1.3
Sverige	1.0	0.2	0.1	0.3	1.6
Frankrike	1.1	0.3	0.4	0.5	2.3
Japan	2.0	-	0.6	0.6	3.2
Nederland	0.8	0.3	0.3	0.5	1.8
Storbritannia	3.2	-	0.2	0.3	3.6
USA	3.0	-	0.3	0.0	3.4
Tyskland	0.4	0.4	0.1	0.2	1.1
Del B: Tall i prosent av totale skatter					
Norge	0.8	1.3	0.2	0.3	2.6
Danmark	2.5	0.2	0.6	0.9	4.2
Finland	1.0	0.1	0.4	1.2	2.8
Sverige	2.1	0.3	0.1	0.6	3.2
Frankrike	2.6	0.6	0.9	1.1	5.2
Japan	7.0	-	2.1	2.0	11.1
Nederland	1.6	0.6	0.5	1.0	3.7
Storbritannia	9.4	-	0.6	0.8	10.8
USA	10.2	-	0.9	0.1	11.3
Tyskland	0.9	1.0	0.2	0.5	2.7

1) Omfatter blant annet skatter på kapitaltransaksjoner og engangsskatter på formuesobjekter.

Kilde: Finansdepartementet og OECD (Revenue Statistics).

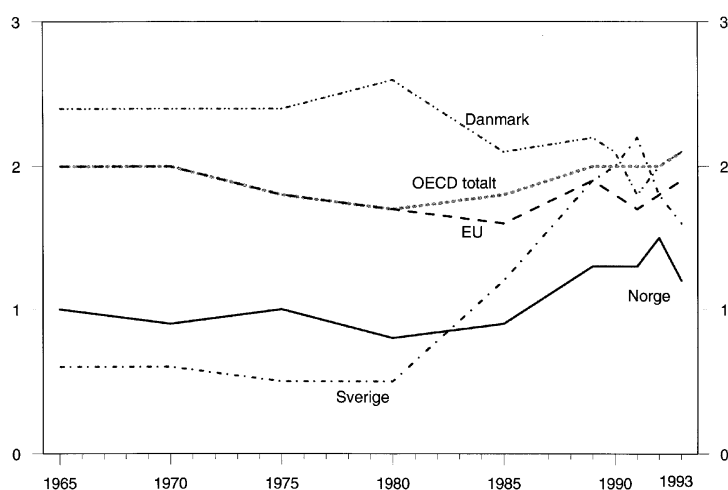
Av de landene det er presentert tall for i tabellen, er det bare Tyskland som har like lav eiendomsskatt i forhold til BNP som Norge. Det må i denne sammenheng også nevnes at en betydelig andel av eiendomsskatteinntektene i Norge kommer fra kraftforetak, og at eiendomsskatten på øvrige eiendommer da blir tilsvarende lavere. På den andre siden er formuesskatten i forhold til BNP høyere i Norge enn i noen av de andre landene i tabellen.

Videre er Norge det landet i oversikten der formuesskatten utgjorde den høyeste andelen av BNP. Spesielt Storbritannia og USA, men også Japan, skiller seg ut med høye eiendomsskatter målt i prosent av BNP. Totaltallene for OECD samlet og EU er hhv 2,1 prosent og 1,9 prosent av BNP (uveid gjennomsnitt).

Del B av tabell 4.8 viser tall målt i prosent av samlet skatt i det enkelte land. Del B illustrerer at skatter på fast eiendom og annen formue utgjør lavest andel av totale skatter i Norge. I alle de andre landene utgjør eiendomsskatt mv en betydeligere andel av samlet skatt. I USA, Storbritannia og Japan utgjorde eiendomsskatt mv over 10 prosent av samlede skatteinntekter i 1993.

Figurene 4.2 og 4.3 viser sum eiendomsskatt, formuesskatt, skatt på arv og gaver mv for utvalgte land og uveide gjennomsnitt for OECD og EU i perioden 1965 til 1993. Tallene for OECD og EU er påvirket av at nye land har blitt medlemmer i perioden. Figur 4.2 viser samlet skatt på formue i prosent av BNP fra 1965 til

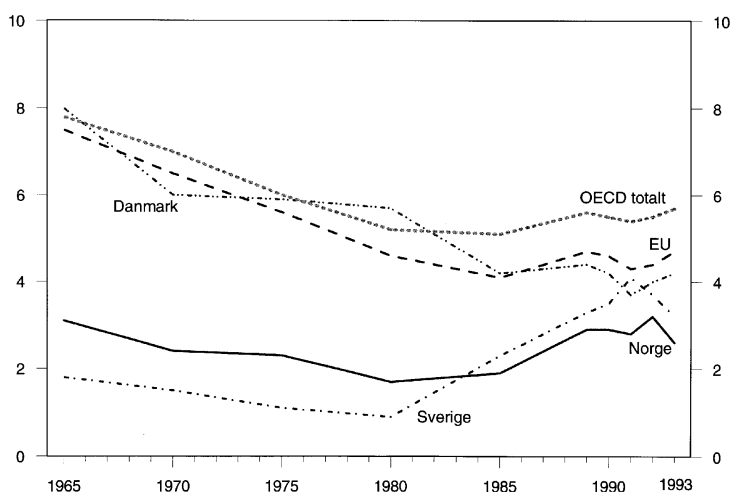
1993. Figuren viser at Norge i denne perioden har hatt langt lavere samlede skatter på formue enn både Danmark, OECD og EU. Etter 1980 har også Sverige hatt høyere samlet skatt på formue enn Norge. For OECD og EU har samlet skatt på formue ligget jevnt rundt 2 prosent fra 1965 til 1993 (dog med en svak tendens til noe økning siden 1980). Figur 4.2 illustrerer at fra 1980 har OECD i gjennomsnitt ligget over EU. Det henger i hovedsak sammen med at USA, Japan og Canada har et høyere nivå på samlet skatt på formue i prosent av BNP. Figuren illustrerer at i Norge har samlet skatt på formue ligget rundt 1 -1,5 prosent av BNP i perioden, med en tendens til økning i perioden 1980 til 1989.



Figur 4.2 Eiendomsskatt, formuesskatt mv i prosent av BNP¹⁾

1) For perioden 1965-1989 er det tatt med tall bare for hvert 5. år

Kilde: OECD og Finansdepartementet.



Figur 4.3 Eiendomsskatt, formuesskatt mv i prosent av totale skatter¹⁾

1) For perioden 1965-1989 er det tatt med tall bare for hvert 5. år

Kilde: OECD og Finansdepartementet.

Figur 4.3 viser samlet skatt på formue i prosent av totale skatter i perioden 1965 til 1993. Tabellen viser at samlet skatt på formue i prosent av totale skatter har ligget jevnt på i underkant av 6 prosent for OECD siden 1989. Både EU og OECD hadde imidlertid en nedgang i samlet skatt på formue fra 1965 til 1985. Ser en på de bak-enforliggende tallene viser denne tendensen seg i nesten alle OECD-landene i denne perioden (Island og Japan er imidlertid to unntak fra den trenden).

4.5 OPPSUMMERING

I 1994 ble det innbetalt om lag 2,8 mrd kroner i eiendomsskatt i Norge. Vel halvparten av dette beløpet ble innbetalt i bykommuner. Hoveddelen av eiendomsskatteprovenyet i landkommunene tilfalt kraftkommuner. Gjennomsnittlig eiendomsskatt i kommuner som skrev ut eiendomsskatt var om lag 1 080 kroner pr innbygger. Gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger var vel 830 kroner i de bykommunene som skrev ut eiendomsskatt, mens tilsvarende i landkommunene var nesten det dobbelte. Sistnevnte må ses i sammenheng med de høye innbetalingene av eiendomsskatt i en del kraftkommuner.

19 kommuner, alle kraftkommuner, hadde eiendomsskatteinntekter pr innbygger på over 5 000 kroner.

Når alle kommunene ses under ett, utgjorde eiendomsskatten 5,1 prosent av totale skatteinntekter for kommunene i 1994. Videre utgjorde denne skatten 3,0 prosent av kommunenes samlede skatte- og overføringsinntekter, og 2,2 prosent av kommunenes samlede bruttoinntekter. Eiendomsskatten er derfor en ikke ubetydelig inntektskilde for kommunene. For enkelte kommuner er skatten svært viktig. I de 20 kommunene der eiendomsskatten er høyest i forhold til bruttoinntekten, utgjorde eiendomsskatten i 1994 nesten 20 prosent av de samlede bruttoinntektene når disse kommunene ses under ett.

Innbetalingene av eiendomsskatt målt i faste kroner endret seg relativt lite fra 1973 og fram til begynnelsen av 1980-tallet. Fra 1981 til 1994 var det imidlertid en vekst på vel 165 prosent målt i faste kroner. Dette må ses i sammenheng med at svært mange kommuner innførte eiendomsskatt i disse årene, bl a som en følge av at det fra 1976 ble adgang til å skrive ut eiendomsskatt på verk og bruk uten at det var bymessige strøk i kommunen. Tall som utvalget har samlet inn indikerer at om lag 54 prosent av kommunene med eiendomsskatt har innført denne skatten etter 1980. Tilsvarende tall for perioden etter 1975 er 75 prosent.

Vel halvparten av kommunene som hadde innført eiendomsskatt i 1994 besvarte spørsmålet om hvor stor andel av provenyet fra eiendomsskatten som kommer fra hhv kraftverk, andre næringseiendommer og boliger. På bakgrunn av disse svarene kan det anslås at provenyet fra eiendomsskatten for *disse kommunene* fordelte seg med om lag 44 prosent fra kraftverk mv, 23 prosent fra andre næringseiendommer og 33 prosent fra boliger. Utvalget antar at provenyet fra kraftverk mv for landet samlet trolig er noe lavere og nærmere 33 prosent av samlet proveny fra eiendomsskatten. Det innebærer at provenyet fra boliger og/eller annen næringsvirksomhet trolig er noe høyere enn det svarene fra spørreundersøkelsen indikerer.

Internasjonale oversikter viser at eiendomsskatt som andel av BNP ligger på et lavt nivå i Norge. På den andre siden utgjør formuesskatten en høy andel av BNP i Norge sammenlignet med andre land. Sett under ett ligger de samlede formuesbaserte skattene i Norge, målt i forhold til BNP, godt under gjennomsnittet for både OECD og EU. Samlet eiendomsskatt, formuesskatt mv i prosent av totale skatter viser at Norge har en svært lav andel slike skatter (2,6 prosent), mens eiendomsskatt mv utgjør over 10 prosent av samlet skatt i bl a USA og Storbritannia.

På bakgrunn av materialet som er gjengitt i dette kapitlet, vil utvalget peke på følgende særtrekk ved bruk av eiendomsskatten i Norge:

- Provenyet fra eiendomsskatten har økt kraftig fra rundt 1980. Dette henger særlig sammen med økningen i proveny fra eiendomsskatt på kraftverk.
- Eiendomsskatten utgjør likevel en relativt liten andel av totale skatter.
- Antall kommuner som skriver ut eiendomsskatt har økt kraftig siden midten av 70-tallet.
- Sammenlignet med andre land, utgjør eiendomsskatten i Norge en relativt liten andel av BNP og av totale skatter.

KAPITTEL 5

Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt

I dette kapitlet drøfter utvalget om det fortsatt bør være en eiendomsskatt i det norske skattesystemet. I "*Historisk bakgrunn for gjeldende eiendomsskattelov*" i avsnitt 5.1 gis en oversikt over de viktigste historiske begrunnelsene for eiendomsskatten. I "*Utvalgets syn på ulike begrunnelser for eiendomsskatt*" i avsnitt 5.2 presenteres synspunkter fra utvalgets medlemmer på holdbarheten av disse begrunnelsene i dagens situasjon. En tilnærming der eiendomsskatt betraktes som en brukeravgift på kommunale tjenester drøftes også i dette avsnittet. De viktigste egenskapene ved fast eiendom som skattegrunnlag omtales nærmere i "*Nærmere om fast eiendom som skattegrunnlag*" i avsnitt 5.3. Både effektivitets- og fordelingsvirkninger er omtalt. I "*Oppsummering*" i avsnitt 5.4 oppsummeres de viktigste momentene i drøftingen. Utvalgets konklusjoner er omtalt i "*Utvalgets konklusjoner*" i avsnitt 5.5.

5.1 HISTORISK BAKGRUNN FOR GJELDENE EIENDOMSSKATTELOV**5.1.1 Innledning**

Gjeldende eiendomsskattelov er fra 1975. Lovforslaget ble lagt frem i Ot prp nr 44 (1974-75). Departementet foreslo at den eksisterende eiendomsskatten i stor utstrekning skulle videreføres. Som begrunnelse la departementet bl a vekt på at eiendomsskatt (jf Ot prp nr 44 (1974-75) s 7):

- «kan ha verknad som ein verdaukskatt
- kan føra til større omtanke når jord vert nytta til byggjegrund
- kan vega opp offentlege utgifter til tiltak som er til særleg nytte for brukarane av fast eigedom, utan at dei vert kravde attende gjennom særavgifter.

Departementet legg elles vekt på at staten ikkje bør ta bort inntektskjelder for kommunane i utrengsmål, og at kommunane bør stå heller fritt når det gjeld å bruka ulike skattegrunnlag.»

De tre momentene som er nevnt i strekpunktene er nærmere utdypet i "*Skatt på urealisert verdiøkning*" i punktene 5.1.2 – 5.1.4 nedenfor.

Departementet skriver også (jf Ot prp nr 44 (1974-75) s 6):

«Det bør og verta nemnt at mange meiner at det er ein føremon om skattesystemet byggjer på fleire grunnlag som det helst er fråvik mellom. Ei skatteform kan då for ein del vega opp verknader som ein ikkje ynskjer av ei anna skatteform.»

5.1.2 Skatt på urealisert verdiøkning

Det har ved flere anledninger vært vurdert å innføre en verdiøkningsskatt i form av en inntektsskatt på urealisert verdiøkning på fast eiendom. Dette forutsetter at det er mulig å fastsette verdiøkningen og at det kan skje med visse mellomrom for hver enkelt eiendom. Fordi det vil være vanskelig å fastsette verdiøkningen, antok departementet i 1975 at det foreløpig ikke var hensiktsmessig å utvide eiendomsbeskatningen til en særskilt verdiøkningsskatt. Departementet pekte imidlertid på at en

eiendomsskatt et stykke på vei kan virke som en skatt på selve verdiøkningen jf Ot prp nr 44 (1974-75) s 6:

«Vilkåra for å gjennomføra skatt på urealisert verdauke på fast eigedom i Noreg er ikkje dei beste. Landet har eit stort omfang og tilhøva skifter frå stad til stad. Føresetnaden for inntektsskattlegginga av urealisert verdauke på fast eigedom er at det er råd å fastsetja verdauken og at det kan skje med visse mellomrom for kvar einskild eigedom. Ei rad sjølvstendige omstende har innverknad på verdet av fast eigedom. Det gjeld til dømes den økonomiske voksteren i samfunnet, endringane i pengeverdet og det eigaren legg ned sjølv gjennom arbeid og kapital. Fastsetjinga av verdauken på ein eigedom (eller verdminken) kjem difor til å krevja stort innsyn av takstmenne. Til vanleg lyt takseringa skje utan rettleiing i eit fritt sal. Å syta for likskap og forsvarlege fastsetjingar av verdauken i ymse delar av landet kjem difor til å føra med seg store vanskar for styresmaktene. Det administrative apparatet ein har i dag for takseringar til bruk for utlikning av formuesskatt og eigedomsskatt er lite utbygt. Utan ei etter måten stor utbygging kjem det ikkje til å makta dei nye oppgåvene som ein skatt på urealisert verdauke fører med seg. Ei slik utbygging av takstapparatet kom til å krevja store ressursar.

Det kunne koma til å verka urimeleg om ein verdaukskatt vart rekna ut på grunnlag av den verdauken som berre svarer til minken i det ålmenne pengeverdet. For å få fram den verkelege verdauken laut det difor verta gjeve eit frådrag som veg opp minken i pengeverdet.

Etter dette meiner departementet at det førebels ikkje er tenleg å gå inn for ei utbygging av eigedomsskattlegginga til ein verdaukskatt.

Departementet peikar på den andre sida på at ein eigedomsskatt kan verka som ein skatt på sjølve verdauken eit stykke på veg, utan at det fører med seg vanskar av det slaget og med det omfanget som fylgjer med ein verdaukskatt. Såleis er det mogeleg å skriva ut eigedomsskatt etter satsar som er ulike for grunn og bygningar. Satsane kan og skifta mellom tufter med hus og huslause eigedomar. Det er vidare mogeleg å ha særskilde satsar for eit avgrensa område i kommunen der det t.d. er i gang utbygging.»

5.1.3 Fremme bedre ressursutnyttelse

Det er brukt som et argument for eiendomsskatt at den kan bidra til bedre ressursutnyttelse. Bakgrunnen for dette argumentet er at tomtegrunn er en knapp ressurs. Departementet skriver i Ot prp nr 44 (1974-75) s 6:

«Elles kan ein halda fram at eigedomsskatten kan verta nytta som eit middel til å få innverknad på utnytting av grunnareal. I store delar av landet er det med kvart vorte mangel på tufter. Det er difor naturleg at ein ser eigedomsskatten i samband med at ein tek i bruk område som byggegrunn. Eigedomsskatt på grunnområde som det er lite av, kan ha den innverknaden at områda vert nytta med større omtanke. Ein kan såleis m.a. rekna eigedomsskatten som ei lekk i jordvernet og bruk av jord.»

5.1.4 Kompensere offentlige utgifter knyttet til fast eiendom

I forarbeidene til skattelovene av 1911 fremhevet man særlig den nytte grunneiene har av forskjellige samfunnsmessige tiltak som pådrar det offentlige utgifter, typisk utgifter til vei, vann, kloakk, elektrisitet osv. En rekke av disse utgiftene kommer de faste eiendommene til gode og fører til en verdistigning på eiendommen. Det ble derfor ansett riktig at det offentlige kompenseres utgiftene i form av eiendomsskatt.

I Ot prp nr 44 (1974-75) s 7 skriver departementet:

«Ein del av grunngjevinga for eigedomsskatten har hittil vore at samfunnstiltak (veg, vann, kloakk, elektrisitet osv.) fører til auke i verdet på fast eigedom som det er rimeleg å krevja attende for ein del gjennom eigedomsskatt.

Ved lov om vass- og kloakkavgifter frå 31. mai 1974 fekk kommunane heimel til å krevja inn avgifter hjå brukarane av fast eigedom. Lova byggjer på sjølvkostnadprinsippet såleis at brukarane skal dekkja alle kostnadene med vassforsyning og kloakkanlegg.

Dei nye vass- og kloakkavgiftene kjem til å føra med seg at kommunane heilt eller delvis får betalt attende utgiftene dei har på dette området. Det er såleis ikkje mogeleg å grunngje eigedomsskatten med at det offentlege har utgifter til slike føremål. Kommunane har og utgifter til andre tiltak som særleg er til nytte for faste eigedomar på tettstader. Einskilde kommunar kan dessutan ennå ei tid velja å skriva ut vass- og kloakkavgifter med satsar som fører til at ikkje alt som det offentlege legg ut til slike føremål vert betalt attende. Lova om vass- og kloakkavgifter bør difor ikkje vera til hinder for at kommunane framleis har høve til å skriva ut ein eigedomsskatt på stader som heilt eller delvis er utbygde på byvis. Departementet legg då vekt på at eigedomsskatten vert grunngjeven ut frå fleire omsyn enn at skatten skal dekkja utgifter til offentlege tiltak.

Ved utskriving av vass- og kloakkavgifter er det naturleg at den einskilte kommunen vurderer storleiken på eigedomsskatten, m.a. slik at skattar og avgifter til saman ikkje verkar urimeleg tyngjande. Departementet går difor inn for at det skal verta lettare for kommunane å setja ned eigedomsskatten, ...»

5.1.5 Synspunkter som kommer frem i Innst O nr 53 (1974-75)

Stortingets syn på eiendomsskatten går fram av Innst O nr 53 (1974-75).

Flertallet, alle utenom Erik Gjems-Onstad, skriver følgende (jf Innst O nr 53 (1974-75) s 3):

«Fleirtalet vil understreka at det er naudsynt at eigedomsskatten vert sett i samanheng med utskrivinga av vass- og kloakkavgifter. Ein vesentleg del av grunngjevinga for eigedomsskatten har hittil vore slike samfunnstiltak som utbygging av vatn og kloakk m.v. og det er difor viktig med ei samordning dersom ein ikkje skal få ei utilsikta skatteskjerpning.»

Det var ulike meninger i komiteen om eiendomsskatten som skatteform i fremtiden. I innstillingen heter det (jf Innst O nr 53 (1974-75) s 3-4):

«Medlemene formannen, Berge, Edøy, Mørk Eidem, Førde, Harry Hansen, Kåre Ø. Hansen og Ove Larsen finn det riktig at eigedomsskatten til kommunane blir vurdert i samanheng med dei kommunale vass- og kloakkavgiftene og at desse avgiftene bør føre til reduksjon i eigedomsskatten.

Desse medlemene kan likevel ikkje sjå at ein til denne tid har hausta nok røynsler med omlegginga av dei kommunale avgiftene til å binde seg til ei generell avvikling av eigedomsskatten.

Desse medlemene vil peike på at eigedomsskatten gir såpass store inntekter for mange kommunar at ei snarleg avskaffing av denne skatten neppe utan vidare kan kompensera med andre inntekter.

...

Desse medlemene legg vekt på at eigedomsskatten er ei vel innarbeidd skatteform med lange tradisjonar i vårt land.

...

Desse medlemmene er samd med departementet i at eigedomsskatten i den føreslåtte forma også verkar som ein verdaukskatt utan at ein treng legge opp til eit så komplisert skattesystem som ein meir direkte verdaukskatt vil måtte føre til.

...
Desse medlemmene meiner også at eigedomsskatten kan ha positive verknader for ei betre utnytting av grunnareal, særleg i område der det i dag er mangel på byggegrunn. Desse medlemmene legg også vekt på at eigedomsskatten er lett å inndrive og gir lite rom for skattesvik.

Desse medlemmene vil understreke at eigedomsskatten også framleis må sjåast som ein kompensasjon for kommunane for utgifter til samfunnstiltak som fører til direkte auke i verdet av privat eigedom. Dette vil framleis gjelde også etter at kommunane nå har fått høve til å krevje inn vass- og kloakkavgifter som heilt eller delvis kan kompensere utgiftene til slike formål.

Desse medlemmene sluttar seg derfor i hovudsak til framlegget til lov om eigedomsskatt til kommunane og understrekar at det her er tale om å halde oppe ein skipnad som eksisterar i dag.

...
Medlemene Flå, Platou, Presthus, Vattekar, Vikan, Østby og Aarvik vil peika på at ein vesentleg del av grunngevinga for eigedomsskatten er falle bort etter at det er innført heimel for å krevja inn vass- og kloakkavgifter med lov av 14. mars 1975.

Desse medlemmer meiner...difor det bør vurderast om ikkje eigedomsskatten bør byggjast ned etter kvart som refusjonsordningar for kommunale ytingar blir utbygde.

Desse medlemmene er merksame på at serleg bykommunane har såpass store inntekter av eigedomsskatten at det ikkje vil vera råd å avvikla ordninga utan ei rimeleg overgangstid. Desse medlemmene går ut frå at ei overgangstid på t.d. 5 år vil vera høveleg.

Desse medlemmene meiner likevel det bør vurderast om kommunane også i framtida bør ha høve til å leggja eigedomsskatt på typar av verk og bruk som grip sterkt inn i natur og miljø, nyttar ut naturressursar, og heilt eller delvis fører verdet av desse ut av kommunane.»

Komiteens medlem Erik Gjems-Onstad gikk mot proposisjonen som helhet. I innstillingen heter det at dette medlem (jf Innst O nr 53 (1974-75) s 5):

«.. ikke ubetinget (vil) ta avstand fra et system med en eiendomsskatt, eller rettere en avgift på å eie fast eiendom, men i kombinasjon med alle våre øvrige skatter og avgifter, og med vårt nåværende høye skattenivå og den urettferdige progressive beskatning, anser dette medlem eiendomsskatten som en utvekst.»

Stortinget vedtok loven med overveldende flertall.

5.2 UTVALGETS SYN PÅ ULIKE BEGRUNNELSER FOR EIENDOMSSKATT

5.2.1 Innledning

I dette avsnittet drøfter utvalget de ulike argumentene som har vært trukket fram for å ha en egen eiendomsskatt. Først presenterer utvalget sitt syn på ulike begrunnelser for eiendomsskatt, med særlig vekt på de begrunnelsene som ble presentert da gjeldende eiendomsskattelov ble vedtatt. Deretter presenteres et alternativt syn på eiendomsskatt; brukeravgiftssynet. Innenfor dette synet betraktes eiendomsskatten som

en pris innbyggerne må betale for kommunale tjenester. Medlemmet Ringdal viser til sine særmerknader i "[Utvalgets konklusjoner](#)" i avsnitt 5.5.

5.2.2 Skatt på urealisert verdiøkning

I forarbeidene til gjeldende eiendomsskattelov ble det pekt på at en eiendomsskatt et stykke på vei kan virke som en skatt på selve verdiøkningen, jf "[Skatt på urealisert verdiøkning](#)" i avsnitt 5.1.2. Dette standpunktet kan også gjøres gjeldende i dag. Men eiendomsskatt vil være en sjablonpreget og lite treffsikker skatt hvis hensikten med skatten er å skattlegge selve verdiøkningen på eiendommer. Blant annet vil en eiendomsskatt som er utformet slik at skatten utgjør en viss andel av en gitt takst, alltid være positiv. En verdiøkningsskatt bør i prinsippet også ta hensyn til at eiendommer kan synke i verdi. Videre vil det ikke nødvendigvis være slik at verdiøkningen er høyest for de eiendommene som i utgangspunktet har høyest verdi.

Skatt på verdiøkningen gjennomføres i dag ved gevinstbeskatningen, dvs først ved realisasjon av eiendommen. (Gevinst ved salg av egen bolig er ikke skattepliktig hvis eieren har bodd i huset minst ett av de to siste årene, og har eid huset i minst ett år, før salget). Utvalget vil peke på at selv om gjeldende gevinstbeskatning av boligeiendommer i teorien behandler gevinster og tap på boliger likt, gir reglene stort rom for tilpasning for skattyter.

Sammenlignet med bankinnskudd hvor nominell verdiøkning skjer i form av renteinntekter som skattlegges løpende, fører manglende inntektsbeskatning av urealisert verdiøkning på bl a eiendommer isolert sett til at investeringer i slike objekter favoriseres, jf nærmere diskusjon i "[Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk](#)" i avsnitt 5.3.3. En skatt på urealisert verdiøkning vil kunne medføre likviditetsproblemer for eieren av eiendommen, siden verdiøkning på fast eiendom er en inntekt som vanskelig lar seg realisere bortsett fra ved salg av eiendommen. Eventuelle likviditetsproblemer kan, ved moderat skattenivå, etter utvalgets syn ikke tillegges særlig stor vekt (gitt at verdiøkningen er verdsatt korrekt. Slike likviditetsproblemer vil ikke forekomme i samme grad for fast eiendom som leies ut, da verdiøkning på eiendommen ofte vil avspeiles i økte leieinntekter.

Ut fra effektivitets- og rettferdighetsbetraktninger bør en skatt på verdiøkningen være utformet slik at den omfatter alle eiendommer, og verdsettelsen av eiendommene bør være ensartet. Dagens system bryter med dette, blant annet fordi det er valgfritt for kommunene å innføre eiendomsskatt, og fordi loven ikke gir adgang til å legge eiendomsskatt på alle eiendommer. Rettferdighetshensyn tilsier også at en verdiøkningsskatt bør bygge på et takseringssystem som medfører mest mulig lik taksering uavhengig av hvor eiendommen ligger. Dette er for øvrig et argument som gjelder uavhengig av hvordan eiendomsskatten er begrunnet, og hensynet er ikke oppfylt i tilstrekkelig grad slik dagens system blir praktisert.

Etter utvalgets oppfatning er hensynet til i noen grad å skattlegge urealisert verdistigning relevant som begrunnelse for eiendomsskatt også i dag, men dagens utforming og praksis ivaretar ikke hensynet på en tilfredsstillende måte. Utvalget kommer i "[Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende](#)" i avsnitt 5.3.3.2 nærmere tilbake til dette.

5.2.3 Fremme bedre ressursutnyttelse av jord

I Ot prp nr 44 (1974-75) pekes det på at eiendomsskatten kan medvirke til at områder blir brukt med større omtanke og at eiendomsskatten derfor kan ses på som et ledd i jordvernet og bruk av jord. En effektiv utnyttelse av grunn leder ikke nødvendigvis til den ønskede utnyttelsen av jordeiendommer sett fra samfunnets side.

Ønske om eksempelvis friområder, naturreservater og jordbruksareal kan føre til at den ønskede fordelingen av eiendommer avviker fra det som isolert sett ville være den mest effektive utnyttelsen av områdene. Utvalget har derfor skilt mellom spørsmålet om effektiv ressursutnyttelse og spørsmålet om jordvern.

Eiendomsskatt som ledd i jordvernet har etter utvalgets syn liten betydning, siden tomtegrunn i dag beskattes lavt. Det kan stilles spørsmål ved om en i større grad kunne styre arealdisponeringen hvis en innførte høyere satser, samtidig som satsene ble differensiert i tråd med ønsket arealbruk. Eksempelvis kunne det fastsettes ulike satser for bygninger og areal, eventuelt bare skattlegge arealet. Trolig vil mer målrettet offentlig planleggingsvirksomhet være et mer effektivt virkemiddel med hensyn til å påvirke arealdisponeringen i kommunen enn eiendomsskatt. Bruk av eiendomsskatt for å påvirke arealbruken er etter utvalgets oppfatning ikke et spesielt egnet virkemiddel for dette formålet. Grunnlaget for eiendomsskatt på kraftverk er mer i tråd med markedsverdiene, men heller ikke her kan eiendomsskatten sies å være et viktig virkemiddel som ledd i jordvernet. Bruk av areal for kraftformål er derimot regulert gjennom konsesjonsreglene.

Gitt at en gjennom blant annet offentlig planleggingsvirksomhet har oppnådd en ønsket arealdisponering, kan det stilles spørsmål om eiendomsskatten kan bidra til bedre ressursutnyttelse. I forarbeidene til eiendomsskatteloven knyttes dette argumentet opp mot at tomtegrunn er en knapp ressurs, og at eiendomsskatten kan medvirke til at tomtegrunn utnyttes med større omtanke. Isolert sett svekker skatt på kapitalavkastningen eierens incitament til å oppnå en høyest mulig avkastning på formuen. En eiendomsskatt vil i mindre grad enn en skatt på kapitalavkastningen svekke skattyters motiv til å bruke kapitalen på en måte som gir høyest mulig avkastning før skatt, og kan derfor i noen grad bidra til en mer effektiv utnyttelse av areal.

Etter utvalgets syn kan ikke det at eiendomsskatten i en viss forstand kan bidra til at jord blir utnyttet med mer omtanke, tjene som en selvstendig begrunnelse for eiendomsskatten. I "[Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk](#)" i avsnitt 5.3.3 peker imidlertid utvalget på at eiendomsskatten kan begrunnes ut fra at den kan bidra til en mer nøytral skattlegging av kapital og dermed i sin tur til en mer effektiv utnyttelse av ressursene.

5.2.4 Kompensere offentlige utgifter knyttet til fast eiendom

I forarbeidene til skattelovene av 1911 fremhevet man som nevnt den nytte grunneierne har av forskjellige samfunnsmessige tiltak, som vei, vann, kloakk, elektrisitet osv. Siden en rekke av disse utgiftene fører til en verdistigning på eiendommen, samtidig som de var gratis for huseierne, ble det ansett riktig at det offentlige kompenseres utgiftene i form av eiendomsskatt.

I 1974 kom en ny lov om vann- og kloakkavgifter som medførte at kommunene kan kreve tilbake utgifter de har på dette området. Utdrag fra loven og forskriften til loven er gjengitt i boks 5.1. I prinsippet kan det kreves full dekning av utgiftene til vann og kloakk, jf forskriften til loven der det heter at kommunale vann- og kloakkavgifter ikke skal overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren. De faktiske utgiftene er med andre ord en øvre grense på avgiftene.

Boks 5.1*Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974*

§ 1. Når ein fast eigedom har tilknytning til kommunal vass- eller kloakkleiding, anten beinveges eller gjennom privat samleiding, har eigaren skylnad til å svare vass- og kloakkavgift til kommunen. Det same gjeld når bygningsrådet med heimel i bygningslova §65, §66 eller §92 første leden, har kravd at eigedomens skal ha slik tilknytning. Avgift kan krevjast jamvel av eigedom som det ikkje er hus på, når bygningsrådet kunne kravd tilknytning til slike leidingar om det hadde vore hus på eigedomens. Er det ikkje bygd på eigedomens av di det, i lov eller vedtak av offentlig styresmakt, er sett forbod mot bygging, kan det ikkje krevjast avgift så lenge forbodet gjeld. Det same gjeld når byggjehindringa er annan serleg grunn som eigaren ikkje har ansvaret for.

Avgift kan og krevjast for eigedom som slepp ut avløpsvatn i vassdrag når kommunen legg vassdraget i lukka leidning.

...

Kommunen kan ta bort alt eller noko av avgifta for eigedom som det ikkje er hus på.

§ 2. Avgiftene skal vere eingongsavgifter for tilknytning og årlege avgifter. Kongen fastset i forskrift råma for avgiftene og hovudreglane om utrekning og innkreving. Likeeins kan Kongen fastsetje andre føresegner til gjennomføring av lova.

*Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995***§ 1. Rammen for gebyrene**

Vann- og avløpsgebyrer fastsatt i medhold av lov av 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.

Kommunen fastsetter i forskrift regler for beregning og innkreving av vann- og avløpsgebyrene, samt gebyrenes størrelse, innenfor rammene av denne forskriften.

Før kommunen gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langtidsbudsjett. Det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

Kommunen krever også inn renovasjonsgebyr og feieavgift. I brannvernloven av 5. juni 1987 nr 26 § 28 andre ledd heter det at kommunen kan innføre feieavgift til dekning av lovbestemt feiing. Avgiften fastsettes av kommunestyret. Videre heter det i forurensningsloven av 13. mars 1981 nr 6 § 34:

«Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Kostnadene skal fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene. Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader.»

Kommunale utgifter til etablering, omlegging eller utvidelse av vei, vannledning eller avløpsanlegg kan i stor utstrekning kreves refundert av grunneierne etter reglene i plan- og bygningsloven av 14. juni 1985 nr 77, jf boks 5.2. I den grad veien/ledningen bygges ut i tråd med minstestandardene i loven kan utgiftene dekkes fullt ut.

Boks 5.2

Plan- og bygningsloven av 14. juni 1985

§ 46 De refusjonsberettigede tiltak

1. Den som har lagt, omlagt eller utvidet godkjent offentlig veg eller godkjent offentlig anlegg for transport av vann eller avløpsvann, kan kreve sine utlegg refundert etter reglene i denne lov. Private refusjonskrav er betinget av at tiltaket er pålagt i medhold av § 67. Med veg forstås kjørebane med fortau og snuplasser, gangveg, sykkelsti, turveg og offentlig plass. Det kan ikke kreves refusjon for utgifter til offentlig vegstrekning hvor private avkjørsler ikke blir tillatt.

2. Videre kan refusjon kreves av den som i medhold av regulerings- og bebyggelsesplan har lagt ut grunn til eller opparbeidet felles avkjørsel, felles gårdsplass, annet felles areal for flere eiendommer eller parkbelte langs industristrøk. Endelig kan den som har lagt, omlagt eller utvidet privat anlegg for transport av vann eller avløpsvann i område som inngår i regulerings- eller bebyggelsesplan, kreve refusjon.

§ 48 Utgifter som kan kreves refundert

Den refusjonsberettigede kan kreve tilbake samtlige utgifter som har vært nødvendig for å få utført tiltaket.

Hvor veggrunnen erverves eller utføring skjer i større bredde enn bestemt i § 67, skal utgiftene nedsettes i forholdet mellom bredde som det kan kreves refusjon for, og faktisk bredde. Blir det som følge av den større bredde, nødvendig å fjerne bygning eller anlegg, er erstatningsbeløpet samt rivnings- og ryddingsutgifter ikke refusjonsberettiget.

Legges det ledninger med større diameter enn bestemt i § 67, skal utgiftene nedsettes i forholdet mellom rørdiameter som det kan kreves refusjon for og faktisk rørdiameter.

I forarbeidene til eiendomsskatteloven fra 1975 ble det påpekt at kommunene har utgifter til tiltak som er til nytte for faste eiendommer ut over de som kan dekkes inn gjennom særskilte avgifter, slik at eiendomsskatten fremdeles kunne begrunnes i slike betraktninger. Departementet fremholdt imidlertid at når vann- og kloakkavgifter ble pålagt i en kommune, var det naturlig at kommunen vurderte størrelsen på eiendomsskatten, bl a slik at avgiftene og skatten til sammen ikke skulle virke urimelig tyngende.

Mange kommuner fastsetter et nivå på avgiftene som ikke gir full kostnadsdekning. Utvalget har sett nærmere på hvorvidt andelen av kostnader knyttet til eiendomstjenester som dekkes gjennom avgifter har økt i perioden 1975 til 1995.

For å belyse utviklingen er det nyttet kommuneregnskapstall for tjenestene vannforsyning, avløpshåndtering, innsamling/håndtering av avfall samt feietjenester. Kostnadene er definert som sum drifts- og anleggskostnader pr år. Inntektene er fastsatt som sum vederlag fra brukerne. I 1976 dekket avgiftsinntektene 40 pst av kommunenes kostnader med disse fire tjenestetypene. Andelen av kostnadene som ble dekket gjennom avgifter var i 1994 økt til 80 pst. Utviklingen har også variert mellom de fire tjenestetypene. Ved vannforsyning og renovasjonstjenester ble to tredjedeler av kostnadene dekket gjennom avgifter i 1976, mens andelen for avløpshåndtering kun var en femtedel. I 1994 ble kommunenes totale kostnader knyttet til vannforsyning og renovasjonstjenester dekket gjennom avgifter, mens andelen for

avløpshåndtering var økt til 86 pst. For brann- og feietjenester har andelen av kostnader som dekkes gjennom avgifter økt fra 7 pst i 1976 til 20 pst i 1994.

Full kostnadsdekning kan defineres som at kommuner får dekket drifts- og kapitalkostnader gjennom avgifter. Felleskostnader skal da være inkludert i driftskostnadene. Fordi felleskostnader og kapitalkostnader ikke er tilordnet de enkelte resultatområdene i kommuneregnskapet er det vanskelig å foreta nøyaktige analyser av forholdet mellom totalkostnader og brukerbetaling.

Statistisk sentralbyrå har for 1993 og 1994 foretatt særskilte analyser av forholdet mellom kostnader og avgiftsinntekter for avløpstjenesten. Kostnader inkluderer her driftskostnader og kapitalkostnader. I 1994 ble 88 pst av totalkostnadene på 3,3 mrd kr dekket gjennom avgifter. Dekningsgraden definert på denne måten varierer imidlertid fra rundt 15 pst i enkelte kommuner til over 100 pst i andre kommuner.

Kommuneregnskapstall viser at kommunene samlet sett har netto kostnader knyttet til de avgiftsfinansierte eiendomstjenestene. Dette understøttes også av den særskilte undersøkelsen fra SSB vedrørende avløpstjenester. Det at mange kommuner ikke bruker anledningen til å få dekket sine kostnader ved disse tjenestene gjennom avgifter, kan etter utvalgets oppfatning likevel ikke nyttes som argument for at «kompensasjonssynspunktet» fremdeles har relevans for disse tjenestenes del. Tabell 5.1 viser utviklingen i kostnader og inntekter for avgiftsfinansierte eiendomstjenester i perioden 1976 til 1994 i faste 1994-kroner.

Tabell 5.1: Utvikling i kostnader og inntekter for avgiftsfinansierte eiendomstjenester¹ i perioden 1976 til 1994 målt i millioner 1994 kr

Tjeneste/år	1976	1980	1985	1990	1994
Sum avgiftsinntekter	2444	3035	4367	5891	7087
Sum kostnader	6137	6976	6539	7580	8815
Memo: Avgiftsinntekter i pst av kostnader	39,8 pst	43,5 pst	66,8 pst	77,7 pst	80,4 pst

- 1) Avgiftsfinansierte eiendomstjenester inkluderer vannforsyning, avløpshåndtering, innsamling/håndtering av avtall samt feietjenester

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Kommunene har i tillegg utgifter knyttet til tjenester som ut fra tjenestens karakter ikke kan, eller bør finansieres gjennom avgifter. Eksempler på slike tjenester er drift av veier, parker og øvrige fellesarealer samt brannverntjenester. Totalkostnadene for slike tjenester er imidlertid lavere enn for tjenester som kan avgiftsfinansieres. Kommuneregnskapstall for 1994 viser netto kostnader for drift av veier og brannverntjenester på hhv 2 og 1 mrd kr. Kostnader knyttet til drift av øvrige fellesarealer anslås til 0,5 mrd kr. Selv om hovedtyngden av kostnadene vil være knyttet til tettsteder, vil disse tjenestene normalt komme samtlige innbyggere til gode, og ikke kun dem som betaler eiendomsskatt.

Etter en samlet vurdering konkluderer utvalget med at eiendomsskatt i mindre grad enn tidligere kan begrunnes ut fra at inntektene fra denne skatten skal kompensere for utgifter kommuner har til tjenester som kan knyttes til den enkelte eiendommer. For de tjenester hvor kommuner har anledning til å få dekket sine kostnader fullt ut gjennom avgiftsinntekter, konkluderer utvalget med at «kompensasjonssynspunktet» ikke har relevans. For tjenester hvor avgiftsfinansiering ikke er aktuelt, finner utvalget at kompensasjonssynspunktet fortsatt kan ha en viss relevans,

men at kostnadene er av en slik størrelsesorden at denne begrunnelsen ikke alene kan forsvare en videreføring av skatten.

5.2.5 Eiendomsskatten gir kommunene en viss økonomisk frihet og sikre inntekter

Det ble i Ot prp nr 44 (1974-75) lagt vekt på at staten ikke burde ta bort inntektskilder for kommunene i utrengsmål, og at kommunene burde stå relativt fritt når det gjelder å benytte de ulike skattegrunnlagene. Det ble også lagt vekt på at eiendomsskatten er en sikker inntektskilde for kommunene som ikke kan reduseres ved f eks låneopptak fra skattyterens side.

Eiendomsskatten gir kommunene inntekter som bidrar til å finansiere kommunale oppgaver. Det kan stilles spørsmål ved om eiendomsskatt er en bedre skatteart for dette formålet enn andre skattearter, jf *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6. Sett fra kommunenes side kan det påpekes at eiendomsskatt er en sikker inntektskilde for kommunen som skattyterne i liten grad kan påvirke, bl a fordi eiendomsskatten skrives ut på den enkelte eiendom uten hensyn til gjeld mv. Nivået på inntekts- og formuesskatten vil i stor grad avhenge av hvordan eiendommene er finansiert. Inntektsskatten er også mindre stabil fordi den er mer konjunkturutsatt. Videre vil skattyters underskudd i andre kommuner kunne komme til fradrag ved inntektslikningen, jf skatteloven § 45 tredje ledd tredje punktum. Og reglene om konsernbidrag i selskapsskatteloven § 1-3 til § 1-5 medfører at et positivt skattegrunnlag i en kommune kan bli redusert/fjernet hvis virksomheten drives av et selskap i et konsern som i tillegg driver underskuddsvirksomhet i andre kommuner. Fordi eiendomsskatten er knyttet til bygg og grunn, er skattegrunnlaget mindre mobilt enn f eks finanskapital, jf også *"Internasjonale forhold"* i avsnitt 5.3.2.

Det er bare kommunen som er kreditor for eiendomsskatten etter dagens ordning. Eiendomsskatten gir kommunene en fiskal frihet fordi det er opp til kommunestyret å avgjøre om det skal skrives ut eiendomsskatt. Dette gir eiendomsskatten en spesiell betydning for kommunene i forhold til andre skattearter, som i stor utstrekning ligger utenfor kommunenes kontroll. Formelt sett er det en viss fiskal frihet også ved inntektsbeskatningen, men i praksis velger alle kommuner i dag å illegge skatt etter høyeste sats.

Ved fastsettelsen av nivået på en frivillig eiendomsskatt vil kommunene blant annet vurdere skattenivået i andre, og spesielt i nærliggende, kommuner. Bakgrunnen for dette er muligheten for at skattebetalerne kan velge å bosette seg/etablere virksomhet i kommuner med lav skattebelastning, vurdert i forhold til kommunenes tjenestetilbud. Disse mekanismene kan føre til at et system med en lokal frivillig eiendomsskatt er bedre enn en obligatorisk eiendomsskatt. For en nærmere gjennomgåelse av denne problemstillingen vises det til *"Brukeravgiftssynet"* i avsnitt 5.2.8 og *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6.

Eiendomsskatten er også spesielt viktig for kommunene siden den ikke inngår i inntektsutjevningssystemet for kommunene etter gjeldende regler. Dette er imidlertid ikke et kjennetegn ved eiendomsskatt som sådan, men er en konsekvens av andre regelverk. Inntektsutjevningssystemet og forholdet til eiendomsskatten er nærmere beskrevet i *"Eiendomsskattens betydning for overføringssystemet til kommunene"* i kapittel 7.

For enkelte kommuner er eiendomsskatten en svært viktig inntektskilde. Dette gjelder spesielt for kraftverkskommuner, men også for enkelte bykommuner. I mange kommuner oppfattes eiendomsskatten som en nødvendig inntektskilde, gitt

det utgiftsnivået kommunen har tilpasset seg. Et stort flertall av bykommunene (vel 80 pst) benytter anledningen til å ilegge eiendomsskatt. Gjennomsnittlige inntekter fra eiendomsskatten var i 1994 vel 800 kroner pr innbygger i bykommuner, og om lag det dobbelte i landkommuner som skriver ut eiendomsskatt. Utvalget vil imidlertid understreke den store spredningen i skatteinntekter fra eiendomsskatten. Åtte kommuner hadde gjennomsnittlig inntekt pr innbygger fra eiendomsskatten på over 10 000 kroner. De 20 kommunene med høyest eiendomsskatt pr innbygger hadde i gjennomsnitt inntekter fra eiendomsskatten på om lag 9 600 kroner pr innbygger. Alle disse er kraftkommuner.

Argumentet om at eiendomsskatten er en sikker (og viktig) inntektskilde for mange kommuner er etter utvalgets syn relevant, selv om inntektene i *gjennomsnitt* utgjør en relativt liten andel av kommunenes samlede inntekter (om lag 2,2 pst av kommunenes samlede bruttoinntekter). Bruken av eiendomsskatt i kommunene er nærmere omtalt i "*Oversikt over bruken av eiendomsskatt*" i kapittel 4. Etter utvalgets syn holder imidlertid ikke hensynet til kommunenes økonomi som eneste argument for å opprettholde eiendomsskatten. Det er mange andre måter å sikre kommunenes inntekter på, bl a gjennom skattesystemet og inntektssystemet, selv om fordelingen av inntekter da kunne blitt en annen enn med dagens eiendomsskatt.

I "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6 har utvalget drøftet nærmere om eiendomsskatten fortsatt bør være en frivillig kommunal skatt, om den bør være en fellesskatt eller om den bør være en statlig skatt.

5.2.6 Skattesystem bygget på flere forskjellige grunnlag

I Ot prp nr 44 (1974-75) påpekes det at det kan være en fordel om skattesystemet bygger på flere grunnlag som er forskjellig fra hverandre. Et sammensatt skattesystem kan svekke omfanget av skattemotiverte disposisjoner. For gitt skatteproveny vil hver enkelt skatt få mindre betydning jo flere skattearter en har. Når betydningen av en skatt på denne måten blir lavere, vil verdien av å tilpasse seg skattereglene også bli lavere. Dette resultatet er også velkjent i økonomisk teori. Ifølge teorien er den viktigste årsaken til at det er mer effektivt å ha relativt lave skattesatser i mange markeder framfor høye skattesatser i noen få markeder, at effektivitetstapet av skatt øker mer enn proporsjonalt med skattesatsen. En dobling av skattesatsen fører mao. til at effektivitetstapet mer enn fordobles. Et skattesystem basert på mange skattegrunnlag gir derfor ut fra dette et mindre samfunnsøkonomisk effektivitetstap enn et skattesystem basert på få grunnlag.

Synspunktet om at det kan være gunstig å ha flere ulike skattegrunnlag finner en igjen i Aarbakkegruppens drøfting av formuesskatten. Aarbakkegruppen skriver i NOU 1991:17 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – Beskatning av formue (s 38):

«Det generelle argumentet for å ha en skatt på formue, er at den kan supplere og avlaste bruken av andre skatte- og avgiftsformer. Ved en egen skatt på formue kan en dermed fordele den samlede skattleggingen på flere grunnlag, fremfor å konsentrere beskatningen til enkelte skattetyper gjennom høyere skattesatser.

...

Formuesverdien kan ses på som kapitalverdien av den avkastnings- og tjenestestrøm som formuesgjenstanden gir. I et effektivt marked for formuesgjenstander vil markedsverdien representere verdien av gjenstandens samlede avkastningspotensiale. Dette *avkastningspotensialet* bestemmes av avkastningen av formuen i beste alternative anvendelse, og gir uttrykk for den avkastningen markedet anser som normal ved effektiv drift. En skatt beregnet på formuens markedsverdi blir dermed en skatt på formuens nor-

malavkastning. Det forholdet at en bestemt anvendelse av formuen gir en faktisk avkastning som systematisk er lavere enn normalavkastningen, er da uttrykk for en ineffektiv formuesforvaltning. Skatt på realisert kapitalinntekt vil i slike tilfeller, i motsetning til skatt på formuens markedsverdi, i en viss forstand subsidiere ineffektiv formuesforvaltning. Ut fra hensynet til mest mulig effektiv formuesforvaltning kan en nøytralt utformet formuesbeskatning fremstå som mer hensiktsmessig enn skatt på kapitalinntekt.»

Aarbakkegruppen finner altså at det kan være argumenter for å ha en formuesskatt i tillegg til inntektsskatten på avkastningen av formuesobjektet. Formuesskatt kan bidra til effektiv ressursbruk ved at skatten er uavhengig av hvordan formuen forvaltes.

På samme måte som formuesskatten vil eiendomsskatt utgjøre en belastning for eierne uavhengig av om eiendommen utnyttes effektivt eller ikke. Spørsmålet er om det er hensiktsmessig med en eiendomsskatt i tillegg til en formuesskatt. Disse skattene legges i hovedsak på samme grunnlag, bortsett fra at eiendomsskatt er en bruttoskatt på ett bestemt (real) objekt, mens formuesverdien på fast eiendom inngår sammen med andre formuesposter og gjeldspostene i et nettogrunnlag. Det at eiendomsskatten kun ilegges fast eiendom kan tale for at det kan være gunstig å ha en eiendomsskatt i tillegg til en formuesskatt. Det henger sammen med at verdistigning på fast eiendom ikke inntektsbeskattes løpende, jf "[Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende](#)" i avsnitt 5.3.3.2.

Virkningene av eiendomsskatten må vurderes opp mot virkningen av å øke andre skatter og avgifter som kan gi det offentlige inntekter. Det vises til den bredere drøftingen av fast eiendom som skattegrunnlag i "[Nærmere om fast eiendom som skattegrunnlag](#)" i avsnitt 5.3. Spørsmålet om en bør ha både en eiendomsskatt og en formuesskatt er spesielt drøftet i "[Forholdet mellom eiendomsskatt og formuesskatt](#)" i avsnitt 5.3.3.1.

5.2.7 Historiske forpliktelser

Mange kraftkommuner har høye inntekter fra eiendomsskatt på kraftverk. Det har blitt hevdet at kraftkommunene regnet med disse inntektene da de godtok utbygging av vassdrag i kommunen, og at det må betraktes som noe i retning av et avtalebrudd om disse inntektene skulle bli fjernet.

Rødseth-utvalget har kommentert denne problemstillingen i NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskap. Utvalget skriver om kommunenes forventninger til samlede inntekter fra kraftutbygginger (s 108):

«Utbygging av kraftverk krev konsesjon. Kommunane skal uttala seg om alle konsesjonssøknader, men dei har ikkje formell makt til å stansa utbygging i kommunen. På den andre sida er det klart at Stortinget vil leggja stor vekt på om kommunen går med på utbygging. Ei utbygging påfører alltid kommunen og innbyggjarane der kostnader, særleg i form av tap av naturverdiar og endringar i miljøet. Dess større inntekter kommunen vil få av utbygging, dess større sjanse er det for at kommunen går inn for konsesjon. Å unngå strid mellom sentrale styresmakter og lokalsamfunnet kan ha ein verdi i seg sjølv. Dette kan tala for å utforma systemet av skattar og erstatningar med tanke på at kommunane ikkje skal ha motiv for å gå mot konsesjon for utbyggingar som er ønskjelege ut frå eit nasjonalt synspunkt. På den andre sida er det ikkje ønskjeleg at skattesystemet motiverer kommunane til å gå inn for utbygging uansett konsekvensar for miljøet og uavhengig av kor lønnsam utbygginga er.

Utvalet har lagt til grunn at skattesystemet for kraftverk skal gi kommunane høve til å ta inn skatteinntekter på linje med det andre kommunar kan få frå annan næringsverksemd omsyn tatt til dei spesielle forholda i sektoren. Kompensasjon for skade som utbygginga påfører lokalsamfunnet, skal i prinsippet verta gitt gjennom konsesjonsavgiftene. Det er desse som bør justerast dersom ein meiner at nivået på kompensasjonen burde vore eit anna. Utvalet har valt å ikkje gjennomføra ei vurdering av nivået på konsesjonsavgiftene, då det ville sprengja rammene for arbeidet.

Når dette er sagt, vil utvalet leggja til at det er klar over at det i søknader om konsesjon for kraftutbygging lenge har vore obligatorisk å gjera greie for kor store inntekter kommunane vil få av skatt frå kraftverka. Dette er premisser som har lege til grunn for behandlinga av søknadene både i kommunane og i Stortinget. Det kan verka uheldig på tilliten mellom sentrale og lokale styresmakter, og kanskje også på mange folks tillit til styresmaktene generelt, om ein etter at ei utbygging er fullført, rører for sterkt ved ein viktig premiss for lokal oppslutnad om utbygginga.

På den andre sida har ikkje kraftkommunane hatt grunn til å venta at dei skulle vera upåverka av framtidige endringar i skattesystemet. Det dei kan ha hatt grunn til å venta, er at dei skulle få høve til å skattleggja verdiskapinga i kommunen på linje med andre kommunar, at skatteinntektene skulle vera rimelig stabile, og at skattesystemet ikkje skulle vera mogleg å omgå for offentleg eigde verksemdar. Dette er omsyn som utvalet likevel må ta, ikkje nye mål for skattesystemet.»

I Ot prp nr 23 (1995-96) s 58 om skattlegging av kraftforetak uttales følgende:

«Forventninger om framtidige skatteinntekter har utvilsomt vært en medvirkende årsak til at mange kraftkommuner har stilt seg positive til kraftutbyggingsprosjekter. På den annen side kan ingen skattytere eller skattemottakere legge til grunn at skattereglene skal være uendret i all framtid.

...
Overgang til regnskapslikning vil av kraftkommunene kunne oppfattes som overgang til et system der de kommer dårligere ut enn det som var forventningen da de gav sin tilslutning til utbygging, ved at skattereglene i større grad vil bli påvirket av lønnsomheten i kraftforetakene. Departementet legger derfor vekt på at kommunene forventet relativt stabile skatteinntekter gjennom prosentlikningssystemet. Dette kan tale for å ha en særskilt stabiliserende ordning i skatteinntektene fra kraftverkene til kommunene. Men det er viktig at en slik ordning ikke i for stor grad virker uheldig i forhold til de effektivitets- og nøytralitetshensyn som skattesystemet skal ivareta.

Både omleggingen av kraftverksbeskatningen og den økende konkurransen på kraftmarkedet kan også tale for et særlig stabiliserende element i inntektsskatten fra kraftverk inntil en får mer erfaring med utviklingen i skatteinngangen fra verkene.»

I følge spørreundersøkelsen som utvalget har gjennomført, går det frem at over halvparten (av de kommunene som svarte) hadde innført eiendomsskatt etter 1980, jf også tabell 4.7. Hvis en ser på perioden etter 1975, er tilsvarende tall om lag 75 pst. I 45 av de 160 kommunene som har svart på spørreskjemaet, ble det lagt eiendomsskatt kun på verk og bruk. Av disse har alle utenom én kommune innført eiendomsskatt etter 1975. Utvalget er enig med Rødseth-utvalget i at det kan være uheldig for tilliten mellom sentrale og lokale myndigheter om en i ettertid og i betydelig grad endrer på viktige premisser for den lokale tilslutningen for utbyggingen, men at dette likevel ikke tilsier at kraftkommunene kan være helt upåvirket av framtidige

endringer i skattesystemet. Utvalget vil også peke på at dette argumentet bare i begrenset grad er gyldig når det gjelder eiendomsskatten. Mange kommuner hadde ikke innført eiendomsskatt da tilsagn om kraftutbygging ble gitt. Det vil blant annet gjelde kommuner som ikke har områder som er utbygd på byvis og hvor tilsagn om utbygging ble gitt før 1976. Slike kommuner fikk først lov til å skrive ut eiendomsskatt på kraftverk i 1976, slik at eiendomsskatten derfor ikke kan sies å være en del av premissene for kommunenes tilslutning til utbygging.

Utvalget mener at eiendomsskatten ikke kan begrunnes ut fra et ønske om å opprettholde inntektene til kraftverkskommunene. Hvis andre forhold tilsier at eiendomsskatten bør fjernes (eventuelt gjøres statlig), bør ikke hensynet til et fåtall kommuner veie så tungt at skatten likevel videreføres. Kraftkommuner med høye inntekter fra eiendomsskatten er også jevnt over velstående kommuner, med høye inntekter også fra andre kilder (inntektsskatt, konsesjonsavgifter mv).

Utvalget mener likevel at det høye nivået på eiendomsskatteinntektene i enkelte kommuner tilsier at det ikke er ønskelig å fjerne hele inntektsposten fra et år til et annet. Hvis en samlet vurdering tilsier at eiendomsskatten bør fjernes (eventuelt gjøres statlig), mener derfor utvalget at det bør innføres overgangsordninger som gjør at eiendomsskatteinntektene avtrappes over et visst tidsintervall.

Særmerknad fra medlemmet Fagereng: Hvis en samlet vurdering tilsier at eiendomsskatten bør fjernes (eller gjøres statlig), er det etter dette medlems syn, nødvendig i spesielle tilfelle å vurdere bruk av også permanente kompensasjonsordninger. For kraftverkskommuner hvor eiendomsskatten utgjør en meget stor andel av inntektsgrunnlaget bør det således vurderes å kompensere en del av inntektsbortfallet gjennom varige kompensasjonsordninger. Dette kan bli skje gjennom en økning av de årlige konsesjonsavgifter.

5.2.8 Brukeravgiftssynet

I drøftingen over betraktes eiendomsskatten som en skatt på linje med andre skatter og avgifter. Nedenfor presenteres et alternativt syn på eiendomsskatten; brukeravgiftssynet (jfr vedlegg 1).

I teorien er det hevdet at eiendomsskatt kan betraktes som en brukeravgift. Innenfor dette synet ser en på eiendomsskatt som en pris/avgift knyttet til kommunal tjenesteyting eller verdiskaping. Dette synet daterer seg tilbake til midten av 50-årene og den amerikanske økonomen Tiebout (1956). Det antas at personer uten kostnad kan velge bosted utfra preferanser for kommunalt tjenestetilbud og det en er villig til å betale for tilbudet, bli i form av kommunale skatter. På denne måten er eiendomsskatt en pris som frivillig betales for kommunal tjenesteyting på linje med andre varer og tjenester i økonomien. Det er ikke knyttet noe effektivitetstap til eiendomsskatten, nettopp fordi den er en ren markedspris og ikke en skatt i vanlig forstand.

Denne forståelsen av eiendomsskatten medfører at man får en fordeling av husholdninger og bedrifter mellom kommuner som reflekterer den enkeltes betalingsvilje for kommunal tjenesteyting. Satt på spissen kan en si at alle innbyggerne i en kommune vil ha den samme avveiningen mellom tjenestetilbud og eiendomsskatt.

En betingelse for brukeravgiftssynet er at det bør være en forholdsvis nær sammenheng mellom eiendomsskattens størrelse og nivået på de kommunale tjenester. I et viktig empirisk arbeide av den amerikanske økonomen Oates (1969) er nettopp en slik sammenheng påvist. Oates viser at økt kommunale utgifter (og dermed tjenestetilbud) gir en økning i eiendomsprisene, mens en isolert økning i eiendomsskatten (dvs uten en tilsvarende økning i tjenestetilbudet) fører til reduserte eiendomspriser. Denne studien kan indikere at økt eiendomsskatt ikke nødvendigvis

reduserer eiendomsprisene hvis skatteprovenyet brukes til kommunal verdiskapning. Kommunene kan altså motvirke de negative effektene av en eiendomsskatt (dvs reduksjonen i eiendomspriser) ved å ha et godt tjenestetilbud. Senere studier synes å bekrefte det generelle innholdet i studien til Oates, jf bl a Mieszkowski og Zodrow (1989).

Dersom en skatt på eiendom skal anta karakteren av en brukeravgift for kommunale tjenester, må følgende være oppfylt, jf vedlegg om eiendomsskatten:

- Husholdninger og bedrifter må være svært mobile mellom kommuner.
- Finansieringen av kommunale tjenester må skje utelukkende ved hjelp av eiendomsskatten.
- Kommunene må ha administrative muligheter til å eliminere et gratispassasjerproblem som oppstår når de finansierer kommunal tjenesteproduksjon med en eiendomsskatt.

Hvis husholdninger forbruker kommunale tjenester uavhengig av størrelsen på boligen, vil en husholdning ved å bygge en bolig som er mindre enn gjennomsnittsboligen i kommuner med høyt tjenestetilbud, få tilgang til kommunale tjenester til en lavere pris enn husholdninger som bor i boliger med gjennomsnittsstørrelse. På sikt vil innflytting av husholdninger som bygger boliger som er mindre enn gjennomsnittsboligen i kommunen uthule finansieringen av tjenester i kommuner med et høyt tjenestetilbud.

Løsningen på dette problemet er at enten må kommunene kunne fastsette en normalstørrelse for boliger, eller så må all grunn i kommunene allerede være utnyttet til byggeformål. Er en av disse forutsetningene oppfylt, vil eiendomsskatten fungere som en brukeravgift selv om det i noen kommuner er eiendommer av ulik størrelse. Dette skyldes måten eiendomsskatten og kommunalt tjenestetilbud blir tatt hensyn til (kapitalisert) i eiendomsprisene, jf vedlegg om eiendomsskatten. Hvis tilbudet av boliger er konstant, vil en økning i eiendomsskatten isolert sett føre til lavere eiendomspriser. Tilsvarende vil en økning i det kommunale tjenestetilbudet isolert sett føre til økte boligpriser. Det innebærer at en ikke kan være gratispassasjer ved f eks å flytte til et mindre hus enn gjennomsnittet i kommunen, fordi verdien av det kommunale tjenestetilbudet vil være reflektert i prisen på huset (og grunnlaget for eiendomsskatten).

Kritikere av brukeravgiftssynet har påpekt at den begrunnelsen som legges til grunn for dette synet burde medført at alle innbyggerne i kommunen betalte eiendomsskatt. Videre har kritikere påpekt at synet forutsetter en svært mobil befolkning.

Utvalget vil peke på at de forutsetningene som ligger til grunn for at eiendomsskatten skal fungere som en ren brukeravgift, ikke er oppfylt i Norge. Det skyldes flere forhold. For det første er eiendomsskatten bare ett av flere skattegrunnlag, slik at det ikke er noen enkel sammenheng mellom eiendomsskattens størrelse, og kvaliteten og omfanget av de kommunale tjenester. Etter utvalgets oppfatning er det heller ikke ønskelig at eiendomsskatten skal være eneste finansieringskilde for kommunale tjenester slik som brukeravgiftssynet forutsetter. En annen forutsetning for brukeravgiftssynet, er at kommunene må kunne regulere normalstørrelsen på bygg eller tilgangen på tomtegrunn i kommunen. Etter utvalgets oppfatning er dette både urealistisk og lite ønskelige reguleringstekniske forutsetninger. Utvalget mener derfor at rammevilkårene, slik som de er gitt av det øvrige skatte- og overføringssystemet, samt de reguleringstekniske forutsetningene, gjør at eiendomsskatten ikke kan betraktes som en ren brukeravgift. Utvalget vil likevel peke på at selv om eiendomsskatten ikke alene kan begrunnes ut fra brukeravgiftssynet, kan eiendomsskatten til en viss grad kunne betraktes som en brukeravgift. I *"Statlig eller*

kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?" i kapittel 6 drøfter utvalget egenskapene til eiendomsskatten som kommunal skatt.

5.3 NÆRMERE OM FAST EIENDOM SOM SKATTEGRUNNLAG

5.3.1 Innledning

Utvalget har ovenfor vurdert ulike begrunnelser for eiendomsskatt. Utvalget har også drøftet et syn der eiendomsskatt ses på som en brukeravgift på kommunale tjenester, og ikke som en ordinær skatt. Utvalget mener at den klart viktigste av de historiske begrunnelsene for eiendomsskatt i dagens situasjon er at den kan finansiere offentlige oppgaver. Med dette utgangspunktet har utvalget vurdert fast eiendom som skattegrunnlag, både ut fra hensynet til en effektiv ressursbruk og ut fra fordelingshensyn. I *"Internasjonale forhold"* i avsnitt 5.3.2 vurderes det om økt internasjonal mobilitet kan begrunne eiendomsskatt, mens eiendomsskatt og spørsmålet om effektiv ressursbruk omtales i *"Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk"* i avsnitt 5.3.3. Fordelingsvirkninger omtales i *"Fordelingspolitiske problemstillinger"* i avsnitt 5.3.4.

5.3.2 Internasjonale forhold

Et viktig argument for å ha en eiendomsskatt er knyttet til internasjonal mobilitet av arbeidskraft og kapital. Dette var et mindre relevant argument ved innføringen av gjeldende eiendomsskattelov, og er heller ikke nevnt i forarbeidene til denne.

Økt økonomisk integrasjon kan føre til at skattegrunnlagene blir mer mobile internasjonalt, og til tap eller reduksjon av skattegrunnlag. Dersom globalitetsprinsippet¹ konsekvent ble lagt til grunn for beskatningen i de enkelte landene, skulle inntektsbeskatningen være uavhengig av i hvilket land opptjening skjer. Dette skulle igjen eliminere motivet for flytting av kapitalinntekt mellom land ut fra skattemessige formål. Beskatningen vil da utelukkende bestemmes av hvor en person er bosatt. For å dra nytte av gunstigere skatteregler i andre land, må personer etter dette prinsippet derfor rent fysisk ta opphold i slike land.

Resonnementet forutsetter imidlertid at all inntekt som er opptjent ute, blir rapportert til norske skattemyndigheter. Denne forutsetningen er ikke fullt ut oppfylt i praksis. «Skatteparadisene» har typisk interne lovregler som hindrer at utlendingers inntektsforhold blir gitt til hjemlandets skattemyndigheter. Det er derfor rimelig å anta at flytting av kapital mellom land påvirkes av nasjonale skattemessige forhold. Det innebærer igjen at skattegrunnlaget blir avhengig av nivået på skattesatsene, og at de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning øker. Utvalget påpeker også at globalitetsprinsippet *ikke* er gjennomført for fast eiendom.

Utvalget vil deretter fremheve at globalitetsprinsippet etter gjeldende regler ikke er konsekvent gjennomført. Eksempelvis er det kun en *begrenset kreditering* av kildeskatt betalt i utlandet mot norsk skatt, slik at skattyterne ikke får fradrag for skatt betalt i utlandet som overstiger skatt betalt til Norge. Overskudd i *norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland* beskattes løpende iht NOKUS-reglene. Når en norsk eier kontrollerer under 50 pst av selskapet vil imidlertid ikke avkastningen komme til beskatning før den tas hjem som utbytte. Overskudd fra utenlandske daterselskaper for øvrig beskattes ikke før det tas hjem. Dermed vil det være en skat-

1. Globalitetsprinsippet (residensprinsippet) innebærer at personer som er bosatt i et land, skal betale skatt til dette landet av hele sin formue og inntekt, uansett hvor i verden formuen befinner seg eller inntekten er ervervet.

tekreditt forbundet med å investere i land med lavere selskapsskatt enn i Norge, noe som isolert sett gjør det mer lønnsomt å investere ute enn hjemme.

I praksis vil derfor skattefundamentene kunne bli redusert, dels lovlig og dels ulovlig, ved økt internasjonal mobilitet av arbeidskraft og kapital.

Bergoutvalget har i utredningen «I Norge – for tiden? Konsekvenser av økt internasjonalisering for en liten åpen økonomi» (NOU 1996:17) grundig drøftet konsekvenser av internasjonalisering for den norske skattepolitikken. Bergoutvalget konkluderer bl a med, jf NOU 1996:17 side 56:

«Gruppen er av den oppfatning at beskatningen av realinvesteringer i en åpen økonomi må ivareta to sentrale hensyn. Det er for det første å sikre en treffsikker beskatning av grunnrenten knyttet til nasjonale naturressurser, siden grunnrenten representerer det største nøytrale beskatningspotensialet i økonomien. Dermed gjelder det å utforme en beskatning av normalavkastningen på realkapital som er nøytral både med hensyn til investeringer i ulike innenlandske sektorer, og som ikke virker diskriminerende mot realinvesteringer i Norge.»

Som ledd i dette foreslår Bergoutvalget en mer konsekvent utforming av globalitetsprinsippet, bl a ved å oppheve kildebeskatningen på utenlandske investeringer i Norge og gjøre NOKUS-reglene gjeldende for all avkastning opptjent i utlandet, uavhengig av i hvilket land investeringen er foretatt og uavhengig av hvor stor den norske eierandelen er.

I en situasjon der handlefriheten i skattepolitikken begrenses som følge av at globalitetsprinsippet ikke er konsekvent gjennomført og/eller det er problemer knyttet til å få inntekter opptjent i utlandet fram til beskatning i Norge, blir lite mobile skattegrunnlag spesielt verdifulle. Dette framheves bl a av Aarbakkegruppen i NOU 1991:17, Skånlandutvalget i NOU 1995:16 og Bergoutvalget NOU 1996:17. Særlig er det klare begrensninger på hvor hardt de mest mobile faktorene, som finanskapital, kan beskattes i forhold til beskatningen i utlandet. Denne situasjonen kan gjøre det ønskelig å redusere skattebelastningen på finanskapital i Norge, og heller øke skatten på fast eiendom. Eiendomsskatten kan da ha sin berettigelse, siden denne innebærer beskatning av lite mobil kapital.

En overgang med redusert vekt vekt på beskatning av finanskapital og økt vekt på beskatning av fast eiendom kan også skje gjennom formuesbeskatningen, ved at mer reelle verdier legges til grunn for takseringen. Det kan imidlertid tenkes at høy grad av kapitalmobilitet til en viss grad kan uthule formuesskattegrunnlaget for fast eiendom, også når reelle verdier legges til grunn for takseringen. Eiendom i utlandet vil ikke være formuesskattepliktig til Norge selv om gjeld og gjeldsrenter kan trekkes fra ved beregning av skatt til Norge. Slike tilpasninger kan ikke gjøres i eiendomsskattegrunnlaget, da denne er en objektskatt der det ikke gis fradrag for gjeld. Videre vil fast eiendom som eies av aksjeselskap i stor utstrekning ikke bli formuesbeskattet. Aksjeselskaper betaler ikke formuesskatt, og i tilfeller hvor aksjonæren ikke kan beskattes i Norge (fordi han er skattefri eller hjemmehørende i utlandet), vil verdien av den faste eiendom heller ikke bli beskattet på aksjonærens hånd som del av aksjenes verdi. Heller ikke hvor aksjonæren er skattepliktig ved formueslikningen, vil verdien av eiendommen bli beskattet fullt ut: Børsnoterte aksjer skal verdsettes til 75% av aksjenes børsverdi, og ikke-børsnoterte aksjer skal verdsettes til 30% av selskapets skattemessige verdier.

En eiendomsskatt utskrevet for å utnytte lite mobile skattegrunnlag gjør det naturlig å se nærmere på grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt. Tomtegrunn er ikke mobil, og bygninger mv vil på kort sikt være lite mobile pga kostnadene knyttet til flytting. Når det gjelder bygninger, vil imidlertid investeringene på lang

sikt kunne påvirkes av eiendomsskatt. Jo høyere eiendomsskatten settes, jo større vil sannsynligheten være for at investorer plasserer midler i andre kapitalformer enn fast eiendom. På denne måten vil eiendomsskattegrunnlaget, slik det er utformet i dag, på sikt kunne påvirkes av nivået på eiendomsskatten.

Areal er en knapp ressurs i mange områder av landet. Graden av knapphet reflekteres gjennom tomteprisene. Selve tomteverdien, før eventuelle utgifter i forbindelse med tilrettelegging av tomten, er uavhengig av hva som ellers er investert. Hvis tomteverdien benyttes som eiendomsskattegrunnlag, vil skattegrunnlaget ikke kunne påvirkes gjennom skattyternes atferd. Tomtegrunn er med andre ord et immobilt skattegrunnlag også på lang sikt, i motsetning til investeringer i bygninger mv. Mobilitetsargumentet tilsier derfor at tomtegrunn er det beste skattegrunnlaget.

En særskilt eiendomsskatt på grunn ville kreve separat verdsettelse. Et problem med å benytte grunn som eiendomsskattegrunnlag kan være vanskeligheter knyttet til å verdsette grunnlaget. I områder der det er lite eller ingen knapphet på areal, vil skattegrunnlaget også bli svært lavt. I St meld nr 45 (1995-1996) foreslås det et takseringsopplegg for boliger og fritidseiendommer der bygg og grunn sjablonmessig takseres hver for seg, jf [*"Forslag i st meld nr 45 \(1995-96\) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer"*](#) i avsnitt 9.4. For boliger legges det for såvidt til rette for en skatt som utskrives bare på grunnen. For annen fast eiendom vil det imidlertid være nødvendig med særskilt verdsettelse av grunnen som vil lede til administrative omkostninger. Fordelen med en særskilt eiendomsskatt på grunn må veies opp mot de administrative kostnadene knyttet til en slik skatt.

Friere faktorbevegelser internasjonalt innebærer at lite mobile skattegrunnlag blir spesielt verdifulle. Særlig er det klare begrensninger på hvor hardt de mest mobile faktorene, som finanskapital, kan beskattes i forhold til beskatningen i utlandet. Eiendomsskatten kan da ha sin berettigelse, siden denne innebærer beskatning av lite mobil kapital. Mobilitetsargumentet har større vekt for tomt/grunn enn for bygninger.

5.3.3 Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk

I dette avsnittet drøftes eiendomsskattens rolle i det samlede skattesystemet når en ser på virkningene skatten har på ressursbruken i samfunnet.

Eiendomsskatt medfører følgende spesielle vridninger (skattemessig forskjellsbehandling) i skattesystemet:

- fast eiendom beskattes forskjellig i ulike kommuner (skattekonkurranse),
- fast eiendom behandles skattemessig forskjellig fra andre formuesplasseringer.

Den første typen vridning er en egenskap ved den konkrete utformingen av eiendomsskatten i dagens system, mens den andre typen vridning er en egenskap ved eiendomsskatt som sådan, ved at eiendomsskatt kun utskrives på fast eiendom. Når enkelte kapitalplasseringer beskattes mer lempelig enn andre plasseringer, vil skattesystemet kunne påvirke investeringsbeslutningene. Følgen av dette er at investeringene ikke nødvendigvis blir foretatt der avkastningen før skatt er høyest. Et sentralt prinsipp som lå bak arbeidet med skattereformen 1992, var at kapitalinntekter skulle skatlegges mest mulig likt, uavhengig av hvor og av hvem de er opptjent. På denne måten blir avkastningen før skatt, dvs. den samfunnsmessige avkastningen, høyest. I boks 5.3 er beskatningen av ulike kapitalformer kort omtalt.

Om den første typen vridning skriver Aarbakkegruppen i NOU 1989: 14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform (s 203):

«... det er den enkelte kommune selv som avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt. Dette kan gi vridningseffekter fordi beskatningen ved inves-

tering i fast eiendom i en kommune kan være høyere enn ved tilsvarende investering i en annen kommune. Dette kan påvirke investeringsbeslutninger. Det er vanskelig å finne noen økonomisk begrunnelse for at realkapital skal beskattes forskjellig fra kommune til kommune.»

Utvalget er enig i at det ut fra et rent effektivitetshensyn vil kunne være uheldig at fast eiendom beskattes forskjellig fra kommune til kommune. I hvilken grad dette er et alvorlig problem avhenger bl a av nivået på eiendomsskatten. Effektivitetshensyn kan tale for å innføre tvungen og ensartet eiendomsskatt i alle kommuner. Dette må imidlertid veies opp mot eventuelle fordeler knyttet til en viss lokal selvbestemmelsesrett i beskatningen. Spørsmålet er nærmere drøftet i *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6.

Utvalget deler Aarbakkegruppens syn om at det kan ha positive effektivitetsvirkninger å ha en skatt på formuesverdien i tillegg til en skatt på den avkastningen formuen gir. Et sammensatt skattesystem gjør det nødvendig å se de ulike skattene i sammenheng. I *"Skattesystem bygget på flere forskjellige grunnlag"* i avsnitt 5.2.6 pekte utvalget på at det ut fra effektivitetshensyn kan være fordelaktig å spre skattebelastningen på flere grunnlag. Spørsmålet er om fast eiendom bør ilegges eiendomsskatt i tillegg til en formuesskatt. Fordelen av å spre skattebelastningen på flere grunnlag er avhengig av at skattegrunnlagene skiller seg tilstrekkelig fra hverandre. I *"Forholdet mellom eiendomsskatt og formuesskatt"* i avsnitt 5.3.3.1 drøftes det om eiendomsskatten kan begrunnes ut fra at den kan motvirke en lite nøytral formuesbeskatning. Isolert sett fører eiendomsskatten til økt skatt på fast eiendom sammenlignet med annen kapital. Eiendomsskatten kan imidlertid til en viss grad kompensere for manglende løpende inntektsbeskatning av verdistigning på fast eiendom. For å vurdere om eiendomsskatten innebærer at fast eiendomsskatt beskattes høyere enn annen kapital, må en se på virkningen av det samlede skattesystemet. I *"Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende"* i avsnitt 5.3.3.2 analyseres den samlede effektive beskatningen av ulike typer investeringer når en tar hensyn til både inntekts-, formues- og eiendomsskatt, og med ulike forutsetninger om inflasjonsraten.

5.3.3.1 Forholdet mellom eiendomsskatt og formuesskatt

Om vridningen mellom finansformue og realformue skriver Aarbakkegruppen i NOU 1991:17 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – Beskatning av formue (s 41-42):

«Økt bruk av eiendomsskatt ville eventuelt kunne erstatte dagens formuesskatt. Det vil innebære at en fritar finanskapital for formuesskatt, mens en øker beskatningen av fast eiendom. På den måten ville formue i fast eiendom bli «diskriminert» i forhold til finanskapital. En eiendomsskatt vil altså ikke virke nøytralt på investorers porteføljesammensetning. Etter gruppens vurdering er dette en vesentlig innvending mot å erstatte formuesskatten med eiendomsskatt.

>Realaktiva verdsettes imidlertid som nevnt svært lavt i forhold til finansaktiva ved formuesbeskatningen. Det gjør at eiendomsskatten kan fungere som et nyttig supplement til formuesbeskatningen, men det er noe annet.»

Aarbakkegruppen drøfter i utgangspunktet å erstatte formuesskatten med en utvidet eiendomsskatt. En slik problemstilling ligger utenfor utvalgets mandat, der det forutsettes at øvrig inntekts- og formuesbeskatning forblir i hovedsak som i dag. Den vridningen som eiendomsskatten medfører mellom real- og finansaktiva er imidlertid et problem uansett utformingen av formuesbeskatningen. Utvalget har drøftet

om eiendomsskatten, som påpekt av Aarbakkegruppen, likevel kan fungere som et supplement til formuesbeskatningen.

Utvalget har sett nærmere på om eiendomsskatten kan begrunnes utfra at den kan veie opp for enkelte uønskede sider ved gjeldende formuesskatt.

Effektivitetsegenskapene til formuesskatten avhenger bl a av verdsettingsreglene. Ulik verdsetting av ulike formuesobjekter leder til skattemotiverte tilpasninger ved at enkelte formuesobjekter blir mer attraktive å investere i enn andre. Slike tilpasninger blir mer lønnsomme jo høyere satsene settes. Et spesielt trekk ved skattesystemet i Norge er at boliger (og til dels annen fast eiendom) normalt verdsettes svært lavt i forhold til flere typer finansaktiva. Samtidig inngår gjeldspostene med sin fulle verdi. En følge av verdsettingsreglene innenfor formuesbeskatningen er derfor at mange betaler lite eller ingen formuesskatt selv om de har en stor positiv nettoformue målt til markedsverdi. Disse skattyterne vil måtte betale eiendomsskatt (gitt at kommunen utskriver eiendomsskatt). Også verdsettingen av aksjer bidrar til at skattyterne kan uthule formuesskattegrunnlaget i betydelig grad. Ikke-børsnoterte aksjer verdsettes til 30 pst av selskapets skattemessige formuesverdi, mens børsnoterte aksjer verdsettes til 75 pst av kursverdien. En åpenbar tilpasningsmulighet er derfor å plassere fast eiendom i et ikke-børsnotert aksjeselskap, og så lånefinansiere kjøp av aksjene i selskapet. Gjelden inngår da i formuesskattegrunnlaget med sin fulle verdi, mens aksjeverdiene kun inngår med 30 pst av selskapets skattemessige verdier som igjen er basert på en normalt lav verdsettelse av selskapets eventuelle faste eiendommer. Utvalget mener at problemene knyttet til ulik verdsetting av formuesobjekter løses best gjennom å endre verdsettingsreglene direkte. Slik verdsettingsreglene er utformet og praktiseres i dag, mener utvalget, på samme måte som Aarbakkegruppen, likevel at eiendomsskatten kan ses på som et nyttig supplement til formuesbeskatningen, spesielt når det gjelder boligeiendommer. Den samlede beskatningen av boligeiendommer er nærmere omtalt i *"Virkningen av at verdsetting på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende"* i avsnitt 5.3.3.2.

Også andre formuesobjekter blir verdsatt lavt for formuesskatteformål. Det gjelder bl a driftsmidler som verdsettes til nedskrevet verdi. Formuesverdien blir lavere enn markedsverdien i de tilfellene hvor avskrivningene er større enn reelt verdifall. Innbo inngår i formuesgrunnlaget. Verdien av den første millionen verdsettes til den delen av brannforsikringssummen som overstiger et særskilt bunnfradrag på 100 000 kroner multiplisert med 10 pst. Oppsparte beløp i livrenter og egne pensjonsforsikringer er ikke formuesskattepliktig formue.

Utvalget vil også peke på at fast eiendom som er eid av aksjeselskap og andre juridiske personer ofte ikke blir effektivt skattlagt. Dette skyldes dels de verdsettelsesregler som er omtalt foran, og dels at fast eiendom som er eid av utenlandsk aksjeselskap ikke vil bli skattlagt i Norge (selskapet som sådant er ikke skattepliktig, og aksjonærene kan ikke skattlegges for aksjenes formuesverdi i Norge). Heller ikke aksjer som er eid av stat og kommune vil bli skattlagt ved formueslikningen, noe som er av særlig betydning for kraftforetakene.

Den ulike verdsettingen av formuesobjektene i Norge er dels en følge av det formelle regelverket, og dels en følge av praktiseringen av regelverket. En godt fungerende formuesskatt krever at formuesobjektene kan verdsettes konsekvent og på en måte som reflekterer objektenes riktige markedsverdi. Dette er vanskelig å få til for formuesobjekter som ikke prises hyppig gjennom markedet, eksempelvis for boliger. Utvalget mener likevel det er mulig å gjennomføre en mer treffsikker verdsetting enn det som er tilfelle i dag, jf *"Verdsettelse av fast eiendom"* i kapittel 9.

Formuesskattesatsene er relativt høye i Norge. Den effektive beskatningen av formuesobjekter som verdsettes til sin fulle verdi blir derfor høy. Kombinasjonen av inflasjon, inntektsskatt og formuesskatt kan eksempelvis føre til at skattytere i

formuesskatteposisjon får negativ realavkastning på bankinnskudd, dvs at samlet skatt overstiger realavkastningen på bankinnskuddet. Utvalget vil peke på at en mer reell verdsetting av alle formuesobjekter åpner for en betydelig reduksjon i skattesatsene, og/eller økt bruk av bunnfradrag.

I motsetning til formuesskatt, illegges det eiendomsskatt bare på fast eiendom. I "*Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende*" i avsnitt 5.3.3.2 peker utvalget på det forholdet at manglende løpende inntektsbeskatning av verdistigning på fast eiendom trekker i retning av at det kan være en fordel med en eiendomsskatt i tillegg til en formuesskatt. Både formuesskatten og eiendomsskatten legges på formuesobjekter som ikke nødvendigvis gir en likvid avkastning som kan benyttes til å betale skatt. Problemer med svak likviditet kan forsterkes når det gjelder eiendomsskatten, bl a ved at det heller ikke tas hensyn til eventuell gjeld som hviler på eiendommen.

5.3.3.2 *Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende*

Inflasjon og annen verdistigning har ulik innvirkning på beskatningen av ulike typer investeringer. I et nominelt skattesystem, som bl a det norske, skattlegges den delen av avkastningen på bankinnskudd som er kompensasjon for prisveksten på lik linje med annen avkastning. Dette medfører at den effektive beskatningen blir hardere jo høyere inflasjonen er. Ved investeringer i f eks aksjer, driftsmidler, bygg og grunn, kan kompensasjon for prisstigningen komme i form av verdistigning på kapitalen. Denne kompensasjonen beskattes først ved realisasjon, der gevinsten settes lik salgsvederlag fratrullet skattemessig inngangsverdi². Hvis driftsmidlet ikke realiseres, noe som er forutsatt i de beregningene som er foretatt her, skattlegges derimot ikke verdiøkningen. Effektiv skattesats blir da maksimalt 28 pst i fravær av formues- og eiendomsskatt, uavhengig av inflasjonsforutsetningene. Effektiv skattesats på bankinnskudd vil derimot isolert sett øke hvis det legges til grunn høyere inflasjon. Inflasjon medfører derfor en diskriminering av bankinnskudd sammenlignet med plasseringer i f eks fast eiendom. I dette avsnittet analyseres den effektive beskatningen av ulike typer investeringer, under ulike forutsetninger om bl a skattesatser og inflasjon. I boks 5.3 er beskatningen av noen forskjellige kapitaltyper nærmere omtalt.

Boks 5.3 Kort om den skattemessige behandlingen av utvalgte kapitaltyper

For den enkelte bolig fastsettes det en likningsverdi. Denne er normalt lavere enn markedsverdien. Levekårsundersøkelsen for 1995, jf også "*Fordelingspolitiske problemstillinger*" i avsnitt 5.3.4, kan indikere at likningsverdiene i gjennomsnitt kan utgjøre knapt 1/5 av markedsverdien av boligene. Likningsverdien er skattepliktig formue. De aller fleste privateide boliger prosentlignes. Det vil si at det beregnes en sjablonmessig inntekt av boligen som settes lik 2,5 pst av likningsverdien fratrullet et bunnfradrag på 51 250 kroner. Satsen økes til 5 pst av eventuell likningsverdi som overstiger 451 000 kroner. Satsen for prosentinntekten kan sammenlignes med en netto avkastningssats, dvs den avkastningen boligen gir etter at løpende utgifter og depresiering etc er trukket fra. Denne prosentinntekten beskattes som alminnelig inntekt, dvs med 28 pst.

2. Boliger hvor eieren har bodd i minst ett av de to siste årene før salget er imidlertid fritatt for gevinstbeskatning.

I mange kommuner skrives det også ut eiendomsskatt på boliger. Skattesatsene kan variere fra 0,2 pst til 0,7 pst. Eiendomsskattetaksten samsvarer ikke nødvendigvis med likningstaksten. Spørreundersøkelsen som utvalget har fått utført, viser at også eiendomsskattetakstene normalt ligger under markedsverdiene. I de kommuner som besvarte dette spørsmålet anslås eiendomsskattetaksten på boliger til grovt sett å utgjøre i størrelsesorden 30 pst av markedsverdiene.

Verken likningstakster eller eiendomsskattetakster justeres automatisk i tråd med endringer i markedsverdien. I perioden 1983 til 1991 og fra 1994 til 1995 ble likningstakstene økt med 10 pst årlig. Eiendomsskattetakstene holdes normalt nominelt uendret i om lag 10 år, før eventuell ny taksering eller sjablonmessig oppjustering finner sted.

I perioder uten oppregulering av likningsverdi og eventuelt eiendomsskatteverdi, vil ikke nominell verdistigning på bolig som skyldes inflasjon eller annen verdistigning beskattes løpende – verken med inntektsskatt, formuesskatt eller eiendomsskatt. I perioder med oppregulering av takstene i takt med prisstigningen, vil den reelle inntektsbeskatningen være uendret. Urealisert skattemessig verdistigning på boliger vil imidlertid ikke bli beskattet før ved eventuell realisering av boligen. Særlige regler gir dessuten skattyter mulighet til å unngå at verdistigning på boligen blir gevinstbeskattet. Ved avhendelse av boliger er tapet fradragsberettiget hvis skattyter ikke har bodd i boligen i minst ett av de to siste årene, mens gevinsten ikke er skattepliktig hvis skattyter selv har bodd i boligen i minst ett av de to siste årene.

Aksjer er skattepliktig finansformue. Børsnoterte aksjer verdsettes etter gjeldende regler til 75 pst av markedsverdien, mens ikke-børsnoterte aksjer mv verdsettes til 30 pst av formuesverdien. Avkastningen på aksjer kan enten materialiseres som aksjeutbytte eller som økning i aksjeverdi. Aksjeutbytte skatlegges som alminnelig inntekt. Den såkalte godtgjørelsesmetoden hindrer dobbeltbeskatning av utbytte, ved at utbyttet skatlegges på selskapets hånd, mens aksjonæren gis et tilsvarende fradrag i skatt. Aksjegevinster skatlegges ikke på aksjonærens hånd før ved realisering av aksjen. Ved beregning av gevinsten trekkes eventuell verdistigning som skyldes allerede skattlagt overskudd i bedriften fra for å hindre dobbeltbeskatning (RISK-metoden). Eventuell eiendomsskatt betales på selskapets hånd og trekkes fra ved beregning av det skattepliktige overskuddet. Økt eiendomsskatt vil øke avkastningskravet før skatt for investor.

Personlig eide bedrifter eller driftsmidler vil være skattepliktig formue for eieren. Formuesgrunnlaget kan fastsettes som selskapets skattepliktige nettoformue. Driftsmidler blir som hovedregel verdsatt til saldoverdien. Avskrivningssatsen har derfor avgjørende betydning for i hvilken grad formuesskattegrunnlaget for driftsmidler avviker fra markedsverdien. For noen viktige driftsmidler som bl a forretningsbygg, industrieiendommer og tomter fastsettes verdien på grunnlag av avholdte skattetakster. I Oslo ble siste taksering av forretningsbygg avholdt i 1970. Til tross for at takstene har blitt sjablonmessig oppregulert i enkelte år, er takstene er gjennomgående svært lave. Overskuddet i bedriften eller av driftsmidlet er skattepliktig inntekt. Delingsreglene gir en sjablonmessig fordeling av overskuddet til personinntekt og alminnelig inntekt. Eventuell verdistigning på bedriften vil ved en korrekt verdsettelse materialisere seg i form av økte formuesverdier. Den delen av verdistigningen som skyldes økt verdi på driftsmidlene mv som følge av f eks inflasjon vil imidlertid ikke bli inntektsbeskattet før ved eventuell realisasjon av bedriften.

Etter skattereformen vil skatten i utgangspunktet ikke påvirkes av om bedriften er organisert som et aksjeselskap eller en personlig eid bedrift. De særskilte aksjerabattene ved fastsettelsen av formuesskattegrunnlaget for hhv børsnoterte og ikke-

børsnoterte selskaper vil imidlertid påvirke beskatningen for skattytere som betaler formuesskatt.

Bankinnskudd inngår i skattepliktig formue. Avkastningen av bankinnskudd (renter) beskattes løpende som alminnelig inntekt. Renteinntektene vil dels være kompensasjon for verdireduksjonen av bankinnskuddet som følge av inflasjon og dels være reell avkastning.

Tabell 5.2 viser gjennomsnittlig skattepliktig formue fordelt på ulike kapitaltyper for personer. Tabellen er basert på opplysninger fra Statistisk sentralbyrås selvangivelsesregister for 1994. De skattepliktige verdiene kan avvike fra markedsverdiene. Det gjelder særlig for boliger mv, men også for aksjer, jf boks 5.3. Til tross for at boligverdiene trolig er kraftig undervurdert i forhold til markedsverdiene, illustrerer tabellen at boliger likevel er den mest betydelige formuesplasseringen for personer. Også bankinnskudd utgjør en stor andel av bruttoformuen. Denne *andelen* er imidlertid overvurdert sammenlignet med om all formue hadde vært verdsatt til markedsverdier. Tabellen inkluderer ikke verdien av den opparbeidede pensjonsformuen til den enkelte. I følge Norges Banks database FINDATR utgjorde husholdningenes akkumulerte forsikringskrav (eksklusive offentlige pensjonsordninger) om lag 265 mrd kroner i 1994.

Tabell 5.2: Formuesregnskap basert på selvangivelsesdata. Gjennomsnittstall for alle personer 17 år og over, 1994

	Prosent av brutto-formue	Mill. kroner
Realkapital i alt	50,8	118 378
Faste eiendommer, anlegg og skog	39,0	91 407
Herav: Ligningsverdi av egen bolig	28,0	65 271
Driftsløsøre og andre eiendeler i næring	3,6	8 298
Innbo og løsøre	8,0	18 673
Brutto finanskapital i alt	49,1	114 483
Bankinnskudd	32,0	74 488
Ihendehaverobligasjoner	1,6	3 637
Utenlandske bankinnskudd og annen skattepl. formue i utlandet	0,4	1 033
Aksjer	7,1	16 565
Andre fordringer og annen formue	8,0	18 760
Brutto formue	100,0	232 861
Gjeld	72,0	167 559
Netto formue		65 302
Antall personer 17 år og over		3 339 696

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Kort om analysemetoden

Utvalget har utført beregninger med sikte på å belyse hvordan inntekts-, formues- og eiendomsskatt påvirker beskatningen av ulike formuesplasseringer. Skattesystemets innvirkning på ressursbruken kan belyses på ulike måter. En metode som har fått stor internasjonal utbredelse, er å sammenligne hvilken avkastning ulike investeringer minst må gi før skatt (marginalt avkastningskrav før skatt) for å tilfredsstille investorenes krav til avkastning etter skatt. Resultatene av slike beregninger kan presenteres i form av avkastningskrav, skattekiller eller effektive skattesatser. Den effektive skattesatsen er definert som skattekillen dividert på det marginale avkastningskravet før skatt. Den effektive skattesatsen illustrerer den samlede skattebelastningen målt i prosent av avkastningen før skatt på skatteobjektet. I boks 5.4 er de ulike begrepene nærmere omtalt.

Boks 5.4 Definisjon av skattekiller, avkastningskrav og effektive skattesatser

Skattesystemets innvirkning på ressursbruken kan belyses på ulike måter. Grunnlaget for slike beregninger er antakelser om skattesystemets behandling av bedrifter, finansieringsformer og investorerer/sparere; samt eksistensen av et finansielt marked som definerer alternativavkastningen for investorene/sparerne. Dette gir grunnlag for å utføre komparative analyser av skattesystemets virkninger ulike investeringsalternativer. Resultatene av slike beregninger kan presenteres i form av avkastningskrav, skattekiller eller effektive skattesatser. For å forenkle er det i uttrykkene nedenfor sett bort fra depresiering og avskrivninger. For en mer utførlig beskrivelse av beregninger av denne typen, se f.eks. vedlegg 7 i NOU 1988:21 Norsk økonomi i forandring.

Marginalt avkastningskrav før skatt (A) forteller hvilken årlig reell avkastning en marginal investering minst må gi investor for å tilfredsstille markedets krav til avkastning. Avkastning før skatt gir normalt uttrykk for den samfunnsøkonomiske verdiskapningen som følger av investeringen. Dette avkastningskravet sier hva investor må ha i avkastning før skatt på den sist investerte kronen for at en skal sitte igjen med en avkastning etter skatt som er minst like stor som avkastningen på alternative plasseringer. Et svært lavt marginalt avkastningskrav før skatt på et investeringsobjekt X sammenlignet med for andre plasseringer indikerer derfor at skattesystemet favoriserer investeringsobjekt X. Det vil si at avkastningen før skatt kan være lavere enn for andre plasseringer og likevel kan investeringen være lønnsom for investor.

Formel A:

$$p = \frac{(1 + A) * (\rho - \pi)}{(1 - \tau) * (1 + \pi)}, \text{ der } A = \frac{\alpha * t * (1 - \tau) * (1 + \pi)}{\rho - \pi} \text{ (nåverdien av eiendomsskatten),}$$

$$\rho = \frac{r * (1 - \tau) * (1 - w) - [(1 - \phi) * w]}{(1 - \phi * w)}$$

der ρ er det nominelle avkastningskravet etter skatt

Marginalt avkastningskrav etter skatt (B) forteller hvilken årlig reell avkastning etter skatt en marginal investering må gi for å være lønnsom for investor. For

personlige skattytere vil det normalt være markedsrenten regnet etter skatt og inflasjon (realrenten etter skatt).

Formel B: marginalt realavkastningkrav etter skatt

$$q = \frac{1 + \rho}{1 + \pi} - 1$$

Skattekil (C) er definert som differansen mellom avkastningskravet før skatt og avkastningskravet etter skatt. Forskjeller i skattekil mellom ulike investeringsformer sier noe om skattesystemets vridninger.

Formel C: $p - q$ (jf over)

Effektiv skattesats (D) er definert som skattekil dividert på avkastningskravet før skatt.

Formel D:

$$\frac{p - q}{p}$$

π = inflasjonsraten

ρ = nominell avkastning

t = eiendomsskattesats

τ = inntektsskattesats

w = formuesskattesats

r = nominell rente

φ = avvik mellom skattegrunnlag og markedsverdi, f.eks aksjerabatt

α = avvik mellom eiendomsskattegrunnlag og markedsverdi

Beregningene av de effektive marginale skattesatsene gir uttrykk for beskatningen av sist investerte krone, og kan ikke brukes til å si noe om gjennomsnittsbeskatningen. Det er imidlertid vanlig å anta at det i første rekke er de marginale skattesatsene som avgjør hvilke vridninger skattesystemet gir opphav til.

Avkastningen *etter* skatt av en investering gir uttrykk for den privatøkonomiske lønnsomheten av å investere. Avkastningen på en investering *før* skatt gir normalt uttrykk for den samfunnsøkonomiske avkastningen av investeringen. Differansen mellom avkastning før og etter skatt kalles skattekil og er et uttrykk for den delen av verdiskapningen som på marginen tilfaller det offentlige. Når investor legger avkastning etter skatt til grunn for sin investeringsbeslutning, tas det ikke hensyn til den delen av verdiskapningen som tilfaller det offentlige. Beskatningen vil føre til at avkastningen av den sist investerte kronen (marginalavkastningen) etter skatt er forskjellig fra marginalavkastningen før skatt. Med andre ord er den privatøkonomiske lønnsomheten av å investere forskjellig fra den samfunnsøkonomiske. Ulik skattemessig behandling av ulike investeringer fører dessuten til at den privatøkonomiske avkastningen varierer for ulike typer investeringer. Skattemessig forskjellsbehandling av avkastningen av ulike typer investeringer medfører at skatte-reglene gir bedrifter og husholdninger gale signaler om hvor den samfunnsøkon-

miske avkastningen av å investere er størst. Det fører til at anvendelsen av kapitalen ikke blir i samsvar med hva som er samfunnsøkonomisk lønnsomt.

Forutsetninger for beregningene

I beregningene er det sett bort fra eventuelle skattekreditter gjennom avskrivningsreglene. Dette er gjort ved å sette både reelt verdifall og skattemessige avskrivninger lik null. Isolert sett vil slike skattekreditter trekke i retning av lavere effektive skattesatser på investeringer i avskrivbare driftsmidler. Videre forutsettes det at kapitalen ikke selges (eventuelt at gevinsten er skattefri), dvs at det ikke skjer noen gevinstbeskatning av kapitalen. I eksemplene er det forutsatt at eiendomsskattetaksten er lik formuesskattetaksten (likningsverdien).

For personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnoterte aksjeselskap og boliger er det beregnet effektive skattesatser med to forskjellige forutsetninger om forholdet mellom skattegrunnlag og markedsverdi (hhv at likningsverdi er lik markedsverdi og at den er 25 pst av markedsverdi). Isolert sett vil de effektive skattesatsene (for skattytere som betaler formuesskatt og/eller eiendomsskatt) bli lavere jo mindre skattegrunnlaget er i forhold til markedsverdien. I Statistisk sentralbyrås Levekårsundersøkelse for 1995 har husholdningene oppgitt hvor mye de antar at boligen deres er verdt. Sammenlignes disse anslagene på markedsverdier med boligenes *likningsverdi*, kan det anslås at likningsverdiene i *gjennomsnitt* utgjør vel 20 pst av de anslåtte markedsverdiene. For kapital som har skattemessige verdier som ligger mellom 100 pst og 25 pst, vil de effektive skattesatsene tilsvarende ligge et sted mellom de beregningene som er foretatt her.

Det er beregningsmessig lagt til grunn at den personlig eide næringsvirksomheten og det ikke-børsnoterte aksjeselskapet kun består av fast eiendom som det betales eiendomsskatt av. Etter gjeldende regler gis det en «rabatt» på 70 pst for ikke-børsnoterte aksjer, jf boks 5.3. Aksjerabatten er 25 pst for børsnoterte aksjer. De effektive skattesatsene for investeringer i børsnoterte selskaper vil derfor isolert sett være høyere enn for investeringer i ikke-børsnoterte selskaper (forutsatt at skattyter betaler formuesskatt).

I tabellene er det også tatt med eksempler som kan illustrere effektive skattesatser for ikke-børsnoterte aksjeselskaper som eier eiendom og hvor eiendommen har en skattemessig verdi som skjønnsmessig settes til 25 pst av markedsverdien. Når en tar hensyn til aksjerabatten på de ikke-børsnoterte aksjene, vil den skattepliktige formuesverdien samlet sett bli kun 7,5 pst av markedsverdien. Aksjerabattene vil isolert sett redusere de effektive skattesatsene for skattytere som betaler formuesskatt, mens forutsetningen om at skattegrunnlaget (før aksjerabatter) utgjør 25 pst av markedsverdien vil redusere både eventuell formuesskatt og eiendomsskatt. De effektive skattesatsene vil bli høyere for ikke-børsnoterte aksjeselskap som har en høyere skattemessig verdi på fast eiendom. Legges det beregningsmessig til grunn at den skattemessige verdien (før aksjerabatter) er 40 pst av markedsverdien, blir den effektive skattesatsen knapt 43 pst når det legges til grunn høyeste formuesskattesats og eiendomsskattesats.

Ifølge svarene på spørreundersøkelsen som utvalget har gjennomført, varierer nivået på eiendomsskattetakstene mellom kommunene. Beregninger som bl a er utført på bakgrunn av svarene, kan indikere at det gjennomsnittlige takstnivået på næringseiendom (utenom kraftverk) kan være i størrelsesorden 40 pst av markedsverdien. I tillegg oppga noen kommuner at takstnivået varierte mellom ulike typer næringseiendommer innenfor den enkelte kommune. Av de kommunene som oppga at takstnivået på næringseiendommer var om lag det samme innen kommunen, oppga de aller fleste at nivået var lavere enn markedsverdiene på næringseiendom

(utenom kraftverk). Det understrekes at det var få kommuner som besvarte dette spørsmålet og at dette gir et usikkert grunnlag for å si noe generelt om takstnivået på næringseiendommer. Spørreundersøkelsen kan imidlertid peke i retning av at takstnivåene på næringseiendommer (også utenom kraftverk) er noe høyere enn for boliger. Spørreundersøkelsen er nærmere omtalt i vedlegg 2.

For investeringer i personlig eid næringsvirksomhet og i ikke-børsnoterte aksjeselskaper vil normalt eiendomsskatten påvirke avkastningskravet indirekte ved at det utlignes eiendomsskatt på næringsdriften. Eiendomsskatten vil isolert sett redusere overskuddet etter skatt. Dette vil føre til at avkastningskravet før skatt presses opp og øke de effektive skattesatsene. Når skattegrunnlaget er lavere enn markedsverdien, vil de effektive skattesatsene også påvirkes av om skattyter er i formuesskatteposisjon før investeringen foretas. Ved investering i objekter som har en likningsverdi som er lavere enn markedsverdien, kan skattyters formuesskatteposisjon endres. I beregningene er det lagt til grunn at skattyter står overfor samme formelle formuesskattesats også etter investeringen. I tilfeller hvor investering i f.eks. bolig fører til at skattyter står overfor en lavere formell formuesskattesats, vil også de effektive skattesatsene reduseres. Det er beregningsmessig lagt til grunn at satsen for beregning av prosentinntekten for boliger er 2,5 pst. Denne satsen gjelder i 1996 for boliger med en likningstakst mellom 51 250 kroner og 451 000 kroner. I følge Statistisk sentralbyrås selvangivelsesregister var det bare 1,6 pst av alle personer som hadde egen bolig eller borettslagsleilighet med en likningstakst over 451 000 kroner i 1994. Hvis taksten overstiger 451 000 kroner, er satsen 5 pst for den overskytende delen av taksten, jf boks 5.3. Isolert sett vil de effektive skattesatsene for bolig stige hvis det legges til grunn 5 pst i stedet for 2,5 pst for beregning av prosentinntekten. Regjeringen har lagt fram forslag til nye takseringsregler for boliger og fritidseiendommer samt skisse til bunnfradrag mv, jf nærmere omtale av forslaget i "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9. I "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10 er det vist hvordan Regjeringens forslag mv kan påvirke de effektive skattesatsene.

Det er skjønnsmessig lagt til grunn en realrente før skatt på 5 pst, en inflasjon på 2 pst og dermed en nominell rente på vel 7 pst. Realrenten på fem års statsobligasjoner har variert mellom om lag 4 pst og 7 pst de siste ti årene. I de siste fem årene har veksten i konsumprisindeksen variert rundt om lag 2 pst. Det er imidlertid også foretatt beregninger med andre inflasjonsrater for å illustrere hvordan inflasjonsforutsetningen påvirker resultatene.

Beregningsresultater

I tabell 5.3 er effektive skattesatser gjengitt for utvalgte investeringer med de forutsetningene som er beskrevet over. Beregningene er foretatt for situasjoner uten formues- og eiendomsskatt, med maksimale skattesatser og med halverte skattesatser. Sistnevnte er tatt med for å illustrere virkningen av en reduksjon i de formelle satsene. For investeringer i personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnotert aksjeselskap og boliger er det også utført beregninger hvor skattegrunnlaget (før ev. aksjerabatt) tilsvarer hhv markedsverdien og 25 pst av markedsverdien.

Tabell 5.3: Effektive marginale skattesatser for utvalgte investeringer. Realrente før skatt er satt lik 5 pst og inflasjonsraten er satt lik 2 pst^{1,2,3}

	Formuesskatt: 0 pst	Formuesskatt: 0,75 pst	Formuesskatt: 1,5 pst
<i>Bankinnskudd</i>	39.0	54.4	69.9
Skattemessig verdi utgjør 100 pst av markedsverdien			
<i>Personlig eid næringsvirksomhet⁴</i>			
- Eiendomsskatt: 0 pst	28.0	46.2	64.5
- Eiendomsskatt: 0,35 pst	33.5	50.3	67.2
- Eiendomsskatt: 0,7 pst	38.2	53.9	69.5
<i>Bolig⁵</i>			
- Eiendomsskatt: 0 pst	18.4	38.7	59.2
- Eiendomsskatt: 0,35 pst	25.4	43.9	62.8
- Eiendomsskatt: 0,7 pst	31.2	48.4	65.7
<i>Investeringer i ikke-børsnotert aksjeselskap som kun eier fast eiendom⁶</i>			
- Eiendomsskatt: 0 pst	28.0	34.6	44.8
- Eiendomsskatt: 0,35 pst	33.5	40.6	51.1
- Eiendomsskatt: 0,7 pst	38.2	45.6	56.1
Skattemessig verdi utgjør 25 pst av markedsverdien			
<i>Personlig eid næringsvirksomhet⁴</i>			
- Eiendomsskatt: 0 pst	28.0	33.6	42.6
- Eiendomsskatt: 0,35 pst	29.5	35.3	44.4
- Eiendomsskatt: 0,7 pst	30.9	36.8	46.2
<i>Bolig⁵</i>			
- Eiendomsskatt: 0 pst	5.3	13.6	26.6
- Eiendomsskatt: 0,35 pst	7.8	16.4	29.6
- Eiendomsskatt: 0,7 pst	10.2	19.0	32.4
<i>Investeringer i ikke-børsnotert aksjeselskap som kun eier fast eiendom⁶</i>			
- Eiendomsskatt: 0 pst	28.0	29.8	33.1
- Eiendomsskatt: 0,35 pst	29.5	31.6	35.6
- Eiendomsskatt: 0,7 pst	30.9	33.4	37.9

- 1) Dette tilsvarer en nominell rente på 7,1 pst.
- 2) Det er lagt til grunn at eiendomsskatt og formuesskatt skrives ut på samme skattegrunnlag.
- 3) For personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnoterte aksjer og boliger med takster under markedsverdi er det beregningsmessig lagt til grunn at investeringen er finansiert med egenkapital. Ved gjeldsfinansiering av slike investeringer vil den effektive marginale skattesatsen tilsvare beregningene uten formuesskatt.

- 4) Det er beregningsmessig lagt til grunn at avskrivningssatsen tilsvarende det reelle verdifallet. Det er lagt til grunn at næringsvirksomheten kun består av fast eiendom.
- 5) Det er lagt til grunn at likningstaksten er mellom 51 250 kroner og 451 000 kroner, dvs at satsen for prosentinntekten av egen bolig er 2,5 pst. For likningstakster over 451 000 kroner er satsen for prosentinntekten 5 pst av overskytende likningstakst.
- 6) Det er tatt hensyn til at ikke-børsnoterte aksjer for formuesskatteformål verdsettes til 30 pst av formuesverdien.

Tabell 5.3 illustrerer at den effektive beskatningen av kapital øker betydelig som følge av formues- og eiendomsbeskatningen. Effektiv skattesats på fast eiendom mv som illegges høyeste satser for formues- og eiendomsskatt er mellom 65 og 70 pst når skattegrunnlaget tilsvarende markedsverdien, mens tilsvarende for personlig eid næringsvirksomhet og ikke-børsnoterte aksjeselskaper (når det ikke betales formues- og eiendomsskatt) er 28 pst. Det vil si at når de høyeste satsene for eiendomsskatt benyttes og skattegrunnlaget tilsvarende markedsverdien, er beskatningen av fast eiendom i underkant av eller om lag den samme som, beskatningen av bankinnskudd. Som følge av aksjerabatten ved beregning av formuesskatten, er maksimal effektiv skattesats for ikke-børsnoterte aksjer noe lavere (vel 56 pst) enn både for bolig og for personlig eid næringsvirksomhet.

Beskatningen av personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnoterte aksjer og boliger mv er mer lempelig enn beskatningen av bankinnskudd, hvis det ikke illegges eiendomsskatt. Dette har bl a sammenheng med virkningen av inflasjon i skattesystemet, noe som kommenteres nærmere i tilknytning til tabell 5.4. Lempelig verdsetting av fast eiendom mv fører isolert sett til at de effektive skattesatsene blir lavere. I tillegg illustrerer tabellen at de effektive skattesatsene for bolig gjennomgående ligger lavere enn f eks for investeringer i personlig eid næringsvirksomhet. Det henger sammen med at satsen for prosentlikningen er lavere enn den nominelle renten som ligger til grunn for beregningene her. Hvis en hadde lagt til grunn en sats for beregning av prosentinntekten på 7,1 pst, ville de effektive skattesatsene for bolig være identiske med beregningene for investeringer via personlig eid næringsvirksomhet (når skattegrunnlaget tilsvarende markedsverdien).

Tabell 5.3 illustrerer at hvis skattegrunnlaget utgjør 25 pst av markedsverdien og det illegges høyeste formues- og eiendomsskatt, så reduseres de effektive skattesatsene for boliger, personlig eid næringsvirksomhet og ikke-børsnoterte aksjer betydelig. For personlig eid næringsvirksomhet reduseres den maksimale effektive skattesatsen fra knapt 70 pst til vel 46 pst når skattegrunnlaget reduseres fra 100 pst av markedsverdien til 25 pst av markedsverdien. For investeringer i et ikke-børsnotert aksjeselskap vil den effektive skattesatsen reduseres fra om lag 56 pst til 38 pst hvis verdien av den faste eiendommen som aksjeselskapet består av reduseres fra 100 pst til 25 pst av markedsverdien. Tilsvarende reduseres effektiv skattesats for bolig fra knapt 66 pst til vel 32 pst, når skattegrunnlaget reduseres fra 100 pst til 25 pst av markedsverdien.

I tilfeller uten formues- og eiendomsskatt blir den effektive skattesatsen på boliginvesteringer kun 5,3 pst når det forutsettes at de skattemessige verdiene utgjør 25 pst av markedsverdiene. Dette er betydelig lavere enn den tilsvarende effektive skattesatsen på bankinnskudd som er 39 pst i fravær av formues- og eiendomsskatt. Slike lave effektive skattesatser på bolig mv bidrar til at investeringer i bolig blir særlig lønnsomt sammenlignet med investeringer i annen kapital. Det kan begrense kapitaltilgangen til annen produktiv virksomhet.

Selv om det ut fra bl a fordelingshensyn kan være ønskelig at den gjennomsnittlige beskatningen av boliger er lav, kan effektivitetshensyn tilsi at boliginvesteringer på marginen bør skatlegges mer i tråd med annen kapital. Med et system med bunnfradrag og høyere sats for beregning av prosentinntekten kan en

Tabell 5.4: Effektive skattesatser for utvalgte investeringer. Realrente før skatt er lik 5 pst, og inflasjonsratene er hhv 2 pst, 4 pst og 6 pst^{1, 2, 3}

	Formuesskatt: 0 pst			Formuesskatt: 1,5 pst		
	Inflasjonsrater:			Inflasjonsrater:		
	2 pst	4 pst	6 pst	2 pst	4 pst	6 pst
-Eiendomsskatt: 0 pst	5.3	6.3	7.6	26.6	35.5	52.7
-Eiendomsskatt: 0,7 pst	10.2	12.0	14.4	32.4	42.2	59.6
<i>Investeringer i ikke-børs-notert selskap som kun eier fast eiendom⁶</i>						
-Eiendomsskatt 0 pst	28.0	28.0	28.0	33.1	35.5	41.6
-Eiendomsskatt 0,7 pst	30.9	31.4	32.2	37.9	42.1	51.8

- 1) Dette tilsvarer nominelle renter på hhv 7,1 pst, 9,2 pst og 11,3 pst.
- 2) Det er lagt til grunn at eiendomsskatt og formuesskatt skrives ut på samme skattegrunnlag.
- 3) For personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnoterte aksjer og boliger med takster under markedsverdi er det beregningsmessig lagt til grunn at investeringen er finansiert med egenkapital. Ved gjeldsfinansiering av slike investeringer vil den effektive marginale skattesatsen tilsvare beregningene uten formuesskatt.
- 4) Det er beregningsmessig lagt til grunn at avskrivningssatsen tilsvarer det reelle verdifallet. Det er lagt til grunn at næringsvirksomheten kun består av fast eiendom.
- 5) Det er lagt til grunn at likningstaksten er mellom 51 250 kroner og 451 000 kroner, dvs at satsen for prosentinntekten av egen bolig er 2,5 pst. For likningstakster over 451 000 kroner er satsen for prosentinntekten 5 pst av overskytende likningstakst.
- 6) Det er tatt hensyn til at ikke-børsnoterte aksjer for formuesskatteformål verdsettes til 30 pst av formuesverdien.

Tabell 5.4 illustrerer at for gitte skattesatser øker den effektive beskatningen betydelig når inflasjonen øker (bortsett fra for investeringer i personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnoterte aksjer og boliger mv i fravær av formues- og eiendomsskatter). Dette gjelder i større grad for bankinnskudd enn for fast eiendom mv. Ved en inflasjonsrate på 2 pst og høyeste formuesskattesats, er effektiv skattesats på bankinnskudd marginalt høyere enn effektiv skattesats på aksjer og boliger mv som også ilegges eiendomsskatt etter høyeste sats og når skattemessig verdi tilsvarende markedsverdi. Denne forskjellen blir større når inflasjonen øker til hhv 4 pst og 6 pst. Den fordelen knyttet til investeringer i f.eks personlig eid næringsvirksomhet, ikke-børsnoterte aksjer og boliger som skyldes at verdistigningen på formuesobjektet som følge av inflasjon først inntektsbeskattes ved eventuell avhendelse, øker naturlig nok med økende inflasjon. Den mer lempelige beskatningen av fast eiendom mv blir ytterligere forsterket hvis skattegrunnlaget er lavere enn markedsverdien. Mens maksimal effektiv marginalsatt ved 6 pst inflasjon blir vel 90 pst for bankinnskudd, blir tilsvarende marginalsatt knapt 60 pst for boliger med en skattemessig verdi som utgjør 25 pst av markedsverdien. For investeringer i fast eiendom eid gjennom et ikke-børsnotert aksjeselskap blir effektiv skattesats knapt 52 pst, ved en inflasjon på 6 pst, når det legges til grunn at de underliggende skattemessige verdiene utgjør 25 pst av markedsverdiene.

De effektive skattesatsene påvirkes av forutsetningen om realrenten. Isolert sett vil de effektive marginale skattesatsene øke hvis realrenten reduseres. Det henger sammen med at skattebelastningen skjer på et nominelt grunnlag, slik at den relative virkningen av inflasjon blir høyere jo lavere realrenten er. Dette gjelder generelt (unntatt for fast eiendom mv i tilfellet uten eiendomsskatt og formuesskatt).

Konklusjoner

Beregningene illustrerer at de effektive marginal skattesatsene kan bli svært høye innenfor dagens skattesystem som følge av formues- og eiendomsskatten. Beregningene illustrerer imidlertid også at de effektive skattesatsene på fast eiendom mv blir betydelig redusert når skattegrunnlagene er lavere enn markedsverdiene. De særskilte aksjerabattene ved beregning av formuesskatt reduserer også de effektive skattesatsene. Spesielt kan de effektive skattesatsene bli lave hvis fast eiendom (som i gjennomsnitt verdsettes til under markedsverdi) eies gjennom et ikke-børs-notert selskap.

Beregningene illustrerer videre at inntektsbeskatningen generelt diskriminerer bankinnskudd sammenlignet med investeringer i bl a fast eiendom. Dette har sammenheng med at inntektsbeskatningen bygger på et nominelt inntektsbegrep der også rene inflasjonsinntekter inngår. Fordi kompensasjon for inflasjon normalt kommer til uttrykk som verdiøkning på fast eiendom mv, inntektsbeskattes normalt ikke denne inflasjonsgevinsten på fast eiendom mv før eventuelt ved realisasjon. Denne egenskapen vil gjelde alle typer fast eiendom. Resultatet vil bli forsterket i tilfeller hvor eiendommen i tillegg har en reell verdiøkning. Beregningene illustrerer derfor at investeringer i fast eiendom *alt annet like* kan ilegges en viss eiendomsskatt uten at den effektive beskatningen av slike investeringer blir hardere enn investeringer i bankinnskudd mv.

Resultatene, der skattegrunnlagene tilsvarende markedsverdiene, kan si noe om de *potensielle* vridningene i skattesystemet. Disse beregningene gir uttrykk for de effektive marginale skattesatsene, dvs skatten på avkastningen av en ekstra investering på en krone, når investeringen verdsettes til sin fulle verdi. Det er trolig få tilfeller der de effektive skattesatsene faktisk blir så høye. Dagens verdsettingspraksis drar normalt ytterligere i retning av at driftsmidler, aksjer og boliger mv beskattes lempeligere enn f eks bankinnskudd. Skattesystemet og praktiseringen av dette medfører svært store forskjeller i den effektive beskatningen av ulike kapitalobjekter. Dette fører til redusert effektivitet i økonomien, samfunnsøkonomisk ulønnsom skattetilpasning og utilsiktede fordelingsvirkninger. Dette illustrerer behovet for en mer ensartet beskatning (verdsetting). En utvidelse av skattegrunnlagene vil gi rom for reduserte skattesatser. Regjeringens forslag til nytt takstsystem for boliger (St meld nr 45 1995-96) kan etter utvalgets syn gi et godt grunnlag for en mer ensartet taksering av boligeiendommer. Utvalget omtaler verdsettelsesreglene nærmere i "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9.

5.3.3.3 Nærmere om utvalgte norske og internasjonale studier

Flere norske og internasjonale studier har med utgangspunkt i empirisk materiale analysert effektivitetsvirkninger av å endre ulike skatter og avgifter. I sammenligninger av effektivitetskostnadene ved beskatning brukes ofte begrepet *marginal-kostnaden av økte skatteinntekter* (marginal cost of public funds eller MCF). MCF er et mål på hvor mye det koster samfunnet at offentlig sektor tar inn en ekstra krone i skatteinntekter fra privat sektor. Et offentlig tiltak som koster en krone og som finansieres ved hjelp av skatt, må dermed gi inntekter og/eller fordeler på minst $1 \times \text{MCF}$ -kroner for å være lønnsomt. Dersom marginalkostnaden av økte skatteinntekter (MCF) er større enn 1, betyr det at det koster samfunnet noe i form av mindre effektiv ressursbruk å øke skatteinntektene.

Pedersen (1994) gir en oversikt over en rekke beregninger som er gjort på norske og (hovedsakelig) amerikanske data, samt en beskrivelse av de modellene som er benyttet. Fremstillingen her er basert på denne rapporten. I NOU 1996:9 Grønne

skatter – en politikk for bedre miljø og høy sysselsetting (avsnitt 8.13) er det også kort redegjort for disse analysene.

Beregningene er basert på bruk av generelle likevektsmodeller med varierende grad av empirisk belegg. Beregningene tar utgangspunkt i mer eller mindre detaljerte empiriske beskrivelser av økonomien. Generelle likevektsmodeller er bygd opp av en lang rekke markeder, og markedene er koblet sammen (generell likevekt). I modellen kobles kunnskap fra økonomisk teori med empiri. Beregninger av bl a effektivitetskostnader ved beskatning gjøres ved at det simuleres endringer i skattereglene, og så bestemmer modellen hvilke virkninger dette har på modelløkonomien. Det presiseres at det vil være usikkerhet knyttet til slike modellresultater. Resultatene kan likevel være et nyttig verktøy for å forstå hvilke økonomiske mekanismer som bestemmer de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning.

I dette avsnittet blir noen hovedresultater fra empiriske analyser presentert, med hovedvekt på analysenes resultater vedrørende effektivitetsvirkninger av boligbeskatningen. Bugten (1993) har, ved hjelp av en dynamisk generell likevektsmodell, analysert virkninger av å endre ulike skatter basert på hvordan skattesystemet var i 1993. Han finner at effektivitetskostnadene ved å øke boligbeskatningen er vesentlig lavere enn ved f eks en økning i skatt på arbeidsinntekt, merverdiavgiften og investeringsavgiften. Bugtens resultater kan faktisk indikere at det er en *effektivitetsgevinst* ved å øke boligbeskatningen, selv uten at andre skatter eller avgifter reduseres. Osland (1995) er en videreutvikling av Bugtens arbeid. Effektivitetskostnadene av beskatning er beregnet i en dynamisk generell likevektsmodell med overlappende generasjoner. For skatt på arbeidsinntekt, merverdiavgift og boligbeskatning bekrefter beregningene i hovedtrekk resultatene til Bugten.

Holmøy og Vennemo (1991) benytter Statistisk sentralbyrås MSG-modell og beregningsresultatene indikerer bl a at skattemessig likebehandling av boligkapital og annen realkapital kan ha en stor positiv velferdsgevinst.

Det foreligger en lang rekke utenlandske studier av effektivitetskostnader av beskatning. Disse studiene bekrefter flere av de kvalitative konklusjonene fra de norske studiene. Jorgenson og Yun (1991) finner eksempelvis at eiendomsskatten har en relativt lav MCF, hovedsakelig som følge av at boligkapital er mye lavere beskattet enn annen realkapital også i USA. Studier foretatt av Jorgenson og Yun (1990) og Auerbach (1989) indikerer videre at det er potensielle velferdsgevinster knyttet til å fjerne den skattemessige forskjellsbehandlingen av boligkapital og annen realkapital.

Beregningene av effektive skattesatser for ulike kapitaltyper som utvalget har utført, indikerer at særlig boligkapital har lavere effektive skattesatser enn annen kapital, jf. *"Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende"* i avsnitt 5.3.3.2. Forskjeller i effektive skattesatser er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse for at det kan være effektivitetsgevinster knyttet til en større skattemessig likebehandling av ulike kapitalformer. Gjennomgangen i dette avsnittet viser imidlertid at flere empiriske arbeider indikerer at den samlede avkastningen kan økes ved å vri beskatning over på boligbeskatning mv. Også flere offentlige utvalg har de siste årene pekt på at det kan være gunstig å øke beskatningen av boliger mv kombinert med en reduksjon av andre skatter, som eksempelvis formuesskatten.

Aarbakkegruppen pekte i NOU 1991:17 (Bedrifts- og kapitalbeskatningen – Beskatning av formue) bl a på at prinsippet om nøytralitet også gjaldt formuesbeskatningen, dvs at fra et effektivitetssynspunkt bør skattesystemet i minst mulig grad påvirke investors valg av investeringsobjekt. Gruppen uttalte bl a i *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6 om hovedproblemer i dagens formuesskattesystem:

«Som nevnt i avsnitt 2.4.2 er likningsverdien av boliger i dag langt lavere enn omsetningsverdien. Dette fører til at formuesbeskatningen av boliger er langt gunstigere enn formuesbeskatningen av finanskapital, noe som fører til vridninger i kapitalbruken.»

Aarbakkegruppen fremhevet at et helt sentralt punkt i en reform av formuesskatten må være å komme frem til en vesentlig mer lik og konsekvent verdsettelse av formuesobjekter, og at det ville bidra til et mer effektivt og rettferdig system. For å unngå for store samfunnsøkonomiske kostnader knyttet til den samlede kapitalbeskatningen, konkluderte gruppen med at det var helt nødvendig med vesentlige reduksjoner i skattesatsene på formue.

Skånlandutvalget påpekte at den gunstige skattemessige behandlingen av bl a boliger har betydning for omfanget og sammensetningen av husholdningenes sparing, jf ss 30-31 i NOU 1995:16 Fra sparing til egenkapital:

«De elementer i vårt skattesystem som skaper forvridninger mellom ulike former for formuesplasseringer, kan imidlertid neppe anses å høre til skattereformens hovedprinsipper. Det gjelder spesielt den lave taksering av boligeiendommer kombinert med en formuesskatt som sammenliknet med andre land er svært høy, særlig ved at den utlignes etter høyeste sats på langt mer beskjedne formuer. På mange boliger vil det ikke falle formuesskatt fordi skattetakst fratrasket gjeld ikke kommer opp til formuesskattens nedre grense. Derimot betales det i de fleste bykommuner og større omegnskommuner eiendomsskatt, som i internasjonal sammenligning imidlertid er svært lav.

Noe ville være vunnet med hensyn til å minske forskjellsbehandlingen ved en mer realistisk verdiansettelse for boliger. En økning i samlet proveny fra formuesskatt vil imidlertid være dårlig tilpasset et behov for å stimulere husholdningssparingen. En merinntekt for det offentlige bør derfor benyttes til å redusere satsene for formuesskatten. Ved nåværende rentenivå vil realavkastning etter skatt (inkl. formuesskatt) være negativ for husholdninger som holder seg til vanlige former for fordringssparing, som i bank og fondsandeler. Dette er et uheldig signal å gi i forhold til et behov for økt husholdningssparing.

Mye taler derfor for å gå lengre enn bare ved høyere verdiansettelser, samtidig som det gjennomføres en ytterligere reduksjon av formuesskatten. Det må også tas hensyn til at med frie kapitalbevegelser øker faren for at fordringer flyttes til utenlandske finansinstitusjoner, selv om dette må skje på måter som kommer i konflikt med skattelovgivningen. Ved skatt på fast eiendom står en ikke overfor en tilsvarende risiko.

Utvalget har ikke hatt tid eller forutsetninger for å utforme konkrete forslag på dette området, og en er også kjent med at det arbeides med eiendomsbeskatningen på annen måte. En vil begrense seg til å understreke at utformingen av denne del av skattesystemet også har betydning for omfanget, og særlig sammensetningen, av husholdningenes sparing og dermed for kapitaltilgangen til næringslivet.»

Et flertall i Grønn skattekommisjon (alle utenom medlemmet fra NHO) omtaler også beskatningen av bolig, jf side 88 i NOU 1996:9:

«Avslutningsvis vil kommisjonens flertall, alle utenom Brækken, også peke på at de modellanalysene som er lagt til grunn for kommisjonens arbeid, jf "[Danmark](#)" i avsnitt 3.2., tilsier at det er rom for betydelige effektiviseringer i det generelle skattesystemet. Flertallet anser spesielt at en omlegging som kombinerer økt boligskatt og utvidelse av området for merverdiavgif-

ten med redusert skatt på arbeid bør vurderes. Spesielt vil det være viktig å vurdere sysselsettingsvirkningene av en slik omlegging.»

Gjennomgangen av undersøkelsene indikerer at det trolig er betydelige effektiviseringsgevinster i å vri beskatningen over i retning av boliger og annen realkapital som er lavt beskattet etter gjeldende regler. Dette er i tråd med utvalgets egne beregninger. En slik reform vil på sikt øke kapitalavkastningen.

5.3.4 Fordelingspolitiske problemstillinger

5.3.4.1 Innledning og bakgrunn

Utvalget er bedt om å vurdere eiendomsskattens fordelingsmessige rolle. Det er da først og fremst eiendomsbeskatningen av boliger som har betydning, selv om også eiendomsskatt på næringseiendom vil påvirke husholdningenes inntektsfordeling.

Siden eiendomsskatten er en bruttoskatt, må alle som eier fast eiendom i områder der slik skatt utskrives betale skatten. For eiendommer med lik verdi blir eiendomsskatten like stor uavhengig av hvilke inntekter eiendommen gir, og uavhengig av hvordan eiendommen er finansiert. Skatten påvirkes heller ikke av hvilke øvrige inntekter eieren har, dvs at skatten blir like stor enten en har lav eller høy inntekt. Denne egenskapen ved eiendomsskatten kan dels være en fordel og dels et problem. Ved inntektsbortfall kan eiendomsskatt gi et likviditetsproblem for huseieren. Et spesielt trekk ved formues- og eiendomsbeskatning av boligformue er for øvrig at formuen ofte ikke gir likvid avkastning som kan brukes til å betale skatten. Dette problemet kunne eventuelt avhjelpes gjennom å utsette beskatningen til eierens død, ved at likningsmyndighetene fikk et krav i boet. Omgåelsesproblem og praktiske problem tilsier imidlertid at dette er en lite tilfredsstillende løsning. På den annen side kan det ses på som en fordel ved eiendomsskatten at det er vanskelig å påvirke størrelsen på skatten, f.eks ved ulike skattereduserende ordninger. Videre er skattegrunnlaget lite mobilt.

Det vil ofte være godt samsvar mellom boligens faktiske verdi og eierens faktiske inntekt og formue. Formuesskattegrunnlaget etter gjeldende regler og takseringspraksis samsvarer ikke nødvendigvis like godt med skatteevnen. Det henger bl.a. sammen med lave likningsverdier kombinert med at gjeld og gjeldsrenter fullt ut kan trekkes fra. Utvalget vil ellers påpeke at fordelingsegenskapene til formuesskatten ville vært bedre med en mer realistisk verdsetting, og at det fordelingspolitiske argumentet for en eiendomsskatt da ville svekkes.

Det kan derfor være av interesse å vurdere både fordelingsvirkninger av gjeldende eiendomsskatt og av eventuelle endringer i eiendomsskatten.

Et problem med å vurdere fordelingsvirkninger av gjeldende eiendomsskatt på boliger er at offentlig statistikk ikke har opplysninger hvor både eiendomsskatt på bolig og annen formue og inntekt framgår. Selvangivelsesstatistikk inneholder imidlertid opplysninger om likningsverdien av egen bolig. Siden eiendomsskatten inndrives uavhengig av likningskontorene, inngår ikke denne skatten i noe statistisk materiale som gjør det mulig å koble eiendomsskatten opp mot øvrige inntekts- og formuesstørrelser. Selv om eiendomsskatt og formuesskatt beregnes på ulike takstgrunnlag, mener utvalget at formuestakstene kan brukes som en tilnærming til eiendomsskattetakstene etter gjeldende regler.

Verdsettingen av boliger for eiendomsskatteformål samsvarer normalt ikke med boligens markedsverdi. Spørreundersøkelsen som utvalget har utført indikerer også at forholdet mellom takster og markedsverdier kan variere både innen den enkelte kommune og mellom kommuner. Fordi den enkelte bolig gjennomgående omsettes sjelden må markedsverdien til den enkelte bolig normalt beregnes ut fra

opplysninger om boligens standard og beliggenhet. Det er ikke foretatt en slik systematisk og samlet gjennomgang og beregning av boligers markedsverdi. Det er utført flere mer begrensede undersøkelser, men disse er i liten grad koblet mot andre kjennetegn ved boligeierene.

Markedsverdien av boliger er av interesse av to årsaker. For det første er markedsverdien viktig å få med i fordelingsanalyser for å kunne beregne den faktiske inntekten/fordelen og formuen knyttet til egen bolig. For det andre er utvalget interessert i å analysere fordelingsvirkninger av en eiendomsskatt som bygger på en mer reell verdsettelse av boliger.

I forbindelse med arbeidet med nye takseringsregler for boliger gjennomførte Skattedirektoratet en prøvetaksering av en del boliger i ti utvalgte kommuner. Det ble i den forbindelse foretatt en besiktigelse og taksering av de utvalgte boligene. Takseringen besto i hovedsak i at bygningen ble verdsatt til produksjonsverdi og tomten til markedsverdi. Prøvetakseringen viste at likningsverdiene for eneboliger/småhus i gjennomsnitt varierte mellom 14 og 24 pst av taksert verdi i de ti kommunene. Totalt varierte likningsverdiene mellom 1 pst og 52 pst av taksert verdi. Fire av de ti kommunene i utvalget hadde eiendomsskatt, og den gjennomsnittlige eiendomsskattetaksten varierte mellom 20 og 38 pst av taksert verdi. Totalt varierte den kommunale eiendomsskattetaksten mellom 2 pst og 87 pst av taksert verdi. Prøvetakseringen fra 1991 indikerer altså at grunnlagene for både formues- og eiendomsskatt ligger godt under markedsverdiene. Materialet kan også indikere at eiendomsskattetakstene i gjennomsnitt kan ligge noe høyere enn likningsverdiene. Prøvetakseringen viser videre at det kan være store individuelle variasjoner rundt gjennomsnittlige verdier, slik at f eks eiendomsskattetaksten ligger over likningsverdien i noen tilfeller og under likningsverdien i andre tilfeller.

I Statistisk sentralbyrås Levekårsundersøkelse for 1995 er det stilt spørsmål om anslått markedsverdi på egen bolig. Av et utvalg på 5 000 var det 3 800 personer som svarte på spørsmål i Levekårsundersøkelsen for 1995. Denne undersøkelsen er koblet mot bl a opplysninger om inntekt og formue fra selvangivelsen fra den foreløpige Inntekts- og formuesundersøkelsen for 1994. Disse beregningene indikerer at de korresponderende likningsverdiene i gjennomsnitt utgjør om lag 20 pst av anslått markedsverdi. Det vil være stor usikkerhet knyttet til slike undersøkelser, både fordi den er basert på et begrenset utvalg og fordi det vil være usikkerhet knyttet til hvor godt den enkelte klarer å anslå markedsverdien.

Utvalget har gjennomført en egen spørreundersøkelse der kommunen bl a ble spurt om å anslå grovt forholdet mellom gjennomsnittlig eiendomsskattetakst og markedsverdi på boliger. Vel 100 kommuner, eller om lag halvparten av kommunene som hadde eiendomsskatt i 1994, svarte på dette spørsmålet. Om lag 80 pst av kommunene svarte at eiendomsskattetakstene i gjennomsnitt utgjorde mellom 0 og 40 pst av markedsverdien, mens resten oppga at takstnivået var høyere. Svært grovt kan gjennomsnittlig takstnivå for disse kommunene anslås til i størrelse vel 30 pst. Det understrekes at det vil være usikkerhet knyttet til dette anslaget, bl a som følge av at det er komplisert å anslå forholdet mellom takstnivå og markedsverdi for den enkelte kommune.

Det er beregningsmessig lagt til grunn at likningsverdiene på boliger i gjennomsnitt utgjør i størrelse 20 pst av de reelle markedsverdiene. Av beregningsmessige årsaker er en nødt til å ta utgangspunkt i likningsverdiene. Beregningene kan overvurdere virkningen av eiendomsskatt hvis likningsverdiene gjennomgående er lavere enn eiendomsskattetakstene. Utvalget er klar over at det kan være betydelige variasjoner i forholdet mellom markedsverdi og likningsverdi. I tillegg kan det være innbyrdes variasjon mellom likningstakster og eiendomsskattetakster. Utvalget vil

derfor understreke at det vil være betydelig usikkerhet knyttet til disse beregningene.

Utvalget vil for øvrig påpeke at den ulike skattemessige verdsettingen av eiendommer med lik markedsverdi også må betraktes som et fordelingspolitisk problem. Det samme kan sies om det faktum at mange eiendommer overhodet ikke blir ilagt eiendomsskatt. Utvalget mener det derfor kan være interesse for å se på fordelingsvirkningene av en obligatorisk eiendomsskatt basert på gjeldende system. Utvalget har også ønsket å analysere fordelingsvirkninger av en eiendomsskatt som er mer i tråd med markedsverdiene på eiendommene. I *"Empiriske sammenhenger mellom husholdningenes inntekter mv og boligformue"* i avsnitt 5.3.4.2 er forholdet mellom husholdningenes boligformue og inntekt nærmere omtalt. Fordelingsvirkninger av en obligatorisk eiendomsskatt basert på dagens likningstakster er analysert i *"Fordelingsvirkninger av gjeldende eiendomsskatt"* i avsnitt 5.3.4.3, mens virkninger av en eiendomsskatt basert på markedsverdier er analysert i 5.3.4.4. I hvilken grad fordelingsvirkningene av eiendomsskatten kan forbedres gjennom ytterligere vekt på bunnfradrag, jf *"Fordelingsvirkninger av bunnfradrag i eiendomsskatten på boliger mv"* i avsnitt 5.3.4.5.

Regjeringen har i St meld nr 45 (1995-1996) skissert et nytt takseringssystem for boliger og fritidseiendommer. Takstene skal utgjøre et felles grunnlag for inntekts- og formuesskatt og for utskrivning av eiendomsskatt. Siktemålet er at takstene på boliger (inklusive tomt) skal tilsvare markedsverdiene. Det er videre foreslått at likningskontoret i hver kommune skal fastsette ulike takstsoner. Metoden tar utgangspunkt i visse kjennetegn som bl a størrelse, beliggenhet og alder på bygningen. Det er lagt opp til at takseringsløsningen skal ha en relativt enkel utforming, noe som innebærer at metoden ikke kan være helt nøyaktig i alle tilfeller. Regjeringen har foreslått at det må innhentes nødvendige opplysninger for et representativt utvalg for senere å legge frem konkrete forslag til bunnfradrag og satser. Boligtakseringsmeldingen er nærmere omtalt i *"Verdsettelse av fast eiendom"* i kapittel 9.

Beregningene som utvalget har utført vil derfor ikke nødvendigvis samsvare med hvordan en eiendomsskatt som bygger på Regjeringens forslag til takstsystem vil virke. I dette avsnittet er ulike fordelingsmessige sider ved gjeldende eiendomsskatt og enkelte alternative utforminger av eiendomsskatten vurdert. I *"Bunnfradrag og satsstruktur"* i kapittel 10 har utvalget foretatt en nærmere vurdering av en mer konkret utforming av takstnivå, satsstruktur og bunnfradrag.

Det er ikke nødvendigvis slik at det er skattyteren som bærer den reelle kostnaden ved en skatt. Fordelingsvirkningene er avhengig av hvem det er som reelt sett betaler skatten. Eksempelvis kan en huseier som leier ut huset sitt ha mulighet til å øke husleien med et beløp som tilsvare eiendomsskatten. Slike overveltningsmekanismer (insidensvirkninger) er bl a avhengig av tilbuds- og etterspørselsforholdene i økonomien. Hvis alle eiendommer i et område er bygget ut, vil selgeren av en eiendom ikke kunne velte eiendomsskatten over på kjøperen av eiendommen. Det vil med andre ord si at markedsprisen i slike tilfeller isolert sett vil reduseres. Slike overveltningsmekanismer vil i all hovedsak få virkning ved omsetning eller utleie av eiendommer. For en som ikke skal selge eller kjøpe en eiendom, vil normalt ikke eiendomsskatten kunne veltes over på andre. I slike tilfeller vil derfor eieren normalt fullt ut betale eiendomsskatten. Eiendomsskattens insidensvirkninger er drøftet prinsipielt i vedlegg 1.

5.3.4.2 *Empiriske sammenhenger mellom husholdningenes inntekter mv og boligformue*

Nedenfor er det presentert enkelte beregninger som belyser sammenhengen mellom ulike husholdningers inntekter mv og boligforhold. Når utvalget har valgt å benytte husholdning som analyseenhet, er det fordi bolig i stor grad er knyttet til husholdningen som enhet. Dersom en eksempelvis hadde nyttet person som analyseenhet, ville mange som bor i samme husholdning (når noen i husholdningen eier boligen) i statistikken fremstå som om de ikke har egen bolig. Dette fordi boligen for likningsformål er ført på en annen person i husholdningen.

Beregningene er gjort ved hjelp av skattemodellen LOTTE i Statistisk sentralbyrå. Modellen bygger på et representativt utvalg av selvangivelser for inntektsåret 1993 (inntekts- og formuesundersøkelsen 1993). Disse dataene er fremskrevet med bl a anslått lønnsvekst til 1996. Det vil være usikkerhet knyttet til modellberegningene, bl a fordi modellen bygger på et utvalg. Eiendomsskatten inngår ikke i denne modellen. Selv om eiendomsskatt og formuesskatt beregnes på ulike takstgrunnlag, mener utvalget at formuestakstene kan brukes som en tilnærming til eiendomsskattetakstene i en analyse av generelle sammenhenger.

Tabell 5.5 viser andelen husholdninger fordelt etter husholdningens samlede personinntekt og samlet likningsverdi på bolig. Med bolig menes her husholdningenes samlede skattepliktige formue i selveide boliger, andelsleiligheter og fritidsboliger. Beregningene er utført for tre husholdningstyper; alle husholdninger, yrkesaktive og pensjonister. Med yrkesaktive husholdninger menes husholdninger der hovedinntektstakeren er yrkesaktiv, dvs at samlet lønns- og næringsinntekt overstiger folketrygdens minstepensjon. Pensjonistgruppen består hovedsakelig av alders- og uførepensjonister, men også en del enslige forsørgere med overgangstønad inngår i denne gruppen. Enslige forsørgere utgjør vel 5 pst av alle trygdede husholdninger, men de utgjør over 10 pst av de trygdede husholdningene som ikke har egen bolig. I «alle husholdninger» inngår det også en liten gruppe «andre», dvs husholdninger der hovedinntektstakeren har personinntekt som er lavere enn minstepensjonen. Det vil eksempelvis være studenter og rentenister.

Tabell 5.5: Husholdninger gruppert etter likningstakster, personinntekt og etter sosioøkonomisk status. Tallene er framskrevet til 1996

Samlet personinntekt							
Samlet likningsverdi	100 000 - 200 000 - 300 000 - 500 000 - 700 000						
bolig/borettslag/hytte	0-99 999	199 999	299 999	499 999	699 999	og over	I alt
I alt							
0	65.4	43.3	27.0	15.8	10.7	11.0	33.3
1 – 99 999	15.6	15.9	15.0	8.8	5.9	7.4	12.6
100 000 – 199 999	13.5	26.4	30.0	30.9	24.5	16.2	25.2
200 000 – 299 999	4.4	10.6	18.3	26.8	31.2	24.0	17.4
300 000 og over	1.0	3.8	9.7	17.7	27.8	41.4	11.4
I alt	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Memo:							
Antall husholdninger	392518	441945	387141	510407	181986	66164	1980161
Yrkesaktive							
0	78.5	52.9	32.4	16.4	11.0	11.3	26.9
1 – 99 999	13.0	14.5	15.4	8.6	6.0	7.6	10.9
100 000 – 199 999	6.6	20.5	28.0	30.9	24.6	15.5	26.2
200 000 – 299 999	1.5	8.8	15.9	26.7	31.0	24.4	21.0
300 000 og over	0.3	3.3	8.3	17.4	27.5	41.3	15.1
I alt	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Memo:							
Antall husholdninger	36362	204170	297113	478052	176968	64162	1256827
Pensjonister				300 000 og over			
0	56.8	34.7	9.5	5.4			38.5
1 – 99 999	19.2	17.2	13.5	9.7			17.1
100 000 – 199 999	17.0	31.5	36.6	30.3			26.1
200 000 – 299 999	6.0	12.3	26.1	29.3			12.7
300 000 og over	1.0	4.2	14.4	25.3			5.6
I alt	100.0	100.0	100.0	100.0			100.0
Memo:							
Antall husholdninger	263110	234541	89775	39160			626586

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Tabell 5.5 viser at om lag en tredjedel av alle husholdninger ikke eier egen bolig. Andelen yrkesaktive med egen bolig er noe høyere enn for pensjonisthusholdningene. En mer detaljert oppstilling viser at av enslige forsørgere med overgangsstønad og lav arbeidsinntekt, er det under halvparten som har egen bolig.

Likevel er andelen pensjonister med lave inntekter og egen bolig høyere enn for yrkesaktive med tilsvarende inntekter. Det henger trolig sammen med at pensjonisthusholdninger normalt har vært yrkesaktive tidligere og da har hatt høyere inntekter, og at boligen ble kjøpt i yrkesaktiv alder.

Tabellen illustrerer videre at andelen husholdninger som har egen bolig klart stiger med husholdningenes inntekt. Når husholdningenes samlede personinntekt overstiger 500 000 kroner, er det om lag 90 pst av husholdningene som har egen bolig. Tabellen illustrerer også at det normalt er en positiv sammenheng mellom personinntekt og likningsverdi på bolig. Mens det er få husholdninger med personinntekt under 300 000 kroner som har en skattepliktig boligformue på over 300 000 kroner, er det over 40 pst av husholdningene med personinntekter over 700 000 kroner som har en samlet boligformue på over 300 000 kroner. Tabell 5.5 viser også at flesteparten av husholdningene med lave personinntekter (under 200 000 kroner) er pensjonisthusholdninger. Andelen pensjonisthusholdninger synker deretter i husholdningsgruppene med høyere inntekter.

I tillegg til at pensjonen normalt er lavere enn den inntekten man har hatt som yrkesaktiv, består pensjonisthusholdningene i gjennomsnitt av færre personer (1,5 personer) enn husholdninger der hovedinntektstaker er yrkesaktiv (2,7 personer). Beregninger som utvalget har utført viser, både for yrkesaktive og pensjonister, at det i gjennomsnitt er en positiv sammenheng mellom antall personer i husholdningene og likningsverdien på boligen.

Tabell 5.6 viser sammenhengen mellom personinntekt, formue, gjennomsnittlig likningsverdi og samlet likningsverdi på boliger og fritidsboliger for ulike husholdningstyper. Det er gjort beregninger som viser hvor stor andel av samlet likningsverdi som kan tilskrives husholdninger i de ulike intervallene, samt gjennomsnittlig personinntekt i hvert intervall. Tabell 5.6 viser at husholdninger med høye likningsverdier i gjennomsnitt har høyere personinntekt enn husholdninger på lavere inntektsnivå. Tabellen illustrerer at dette gjelder både for husholdninger med yrkesaktive og for pensjonisthusholdninger. Tabellen indikerer videre at husholdninger med yrkesaktive i gjennomsnitt har høyere samlet boligformue målt ved likningsverdier enn pensjonisthusholdninger.

Tabell 5.6: Andel husholdninger i ulike intervall for likningsverdi på boliger/fritidsboliger. Andel av samlet likningsverdi og gjennomsnittlig personinntekt, bruttoformue og nettoformue i hvert intervall. Tallene er fremskrevet til 1996

Samlet likningsverdi	Andel av samlet likningsverdi.		Gj sn likningsverdi bolig/borettslag/hytte pr enhet.	Gj sn personinntekt pr enhet.	Gj sn bruttoformue pr enhet.	Gj sn nettoformue pr enhet.
	Andel	Mill kroner	Kroner	Kroner	Kroner	Kroner
I alt						
0	33.3	0.0	0	176123	264462	81665
1 – 99 999	12.6	6.4	69119	225475	314787	59549
100 000 – 199 999	25.2	27.5	147580	292666	447191	98858
200 000 – 299 999	17.4	31.5	244969	367845	590804	84078
300 000 – 399 999	7.4	18.6	340406	410051	758663	153269
400 000 – 499 999	2.2	7.0	437955	462542	1014818	197798
500 000 og over	1.9	9.0	635086	583083	2477918	1378630
I alt	100.0	100.0	135216	276281	468496	116137
Yrkesaktive						
0	26.9	0.0	0	268038	355274	-55032
1 – 99 999	10.9	4.7	68362	311736	322212	-81597
100 000 – 199 999	26.2	24.6	149773	360726	430135	-39354
200 000 – 299 999	21.0	32.2	244730	419686	584344	-29588
300 000 – 399 999	9.9	21.2	341065	444942	761038	87726
400 000 – 499 999	2.7	7.3	437732	512416	959082	47827
500 000 og over	2.6	10.0	630530	613067	2365541	1118502
I alt	100.0	100.0	159481	361684	526915	27947
Trygdede						
0	38.5	0.0	0	97680	213188	169648
1 – 99 999	17.1	11.5	70053	126693	311722	238658
100 000 – 199 999	26.1	36.1	143856	165430	473209	366787
200 000 – 299 999	12.7	30.1	245474	200297	615170	459719
300 000 – 399 999	3.5	11.2	336526	210838	735015	523151
400 000 – 499 999	1.3	5.5	440494	321045	1288783	910981
500 000 og over	0.9	5.7	662126	409042	2972558	2743879
I alt	100.0	100.0	103835	142885	405287	314336

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Tabell 5.6 illustrerer at knapt 90 pst av husholdningene hadde en skattepliktig boligformue på under 300 000 kroner og at disse husholdningene hadde om lag to tredjedeler av de samlede likningsverdiene.

Tabell 5.6 viser at gjennomsnittlig skattepliktig bruttoformue stiger klart med størrelsen på boligens likningsverdi. Gjennomsnittlig bruttoformue stiger fra vel 260 000 kroner for husholdninger uten bolig til nesten 2,5 mill kroner for husholdninger med en samlet skattepliktig boligformue på over 500 000 kroner. Tabellen viser også at skattepliktig bruttoformue i gjennomsnitt er høyere for yrkesaktive husholdninger enn for pensjonister. Skattepliktig nettoformue gir ikke samme klare sammenheng mellom størrelsen på likningsverdi og nettoformue for yrkesaktive. En hovedårsak til dette er at likningsverdiene er langt lavere enn boligens markedsverdi, og at husholdningene i varierende grad lånefinansierer boligen. For pensjonister er det imidlertid i gjennomsnitt en klar positiv sammenheng mellom skattepliktig nettoformue og skattepliktig boligformue. Tabellen viser ikke uventet at pensjonistene i gjennomsnitt har langt høyere skattepliktig nettoformue enn yrkesaktive.

5.3.4.3 Fordelingsvirkninger av gjeldende eiendomsskatt

Statistisk sentralbyrå har beregnet gjennomsnittsskatt for husholdninger med ulike nivå på personinntekten. Gjennomsnittsskatten er definert som samlet skatt på inntekt og formue (fratrullet skattefradrag og barnetrygd) beregnet med utgangspunkt i gjeldende skatteregler for 1996, dividert på samlet personinntekt for husholdningen. I tillegg er det gjort beregninger som viser hvordan denne gjennomsnittsskatten endres hvis det legges til en skatt tilsvarende 0,7 pst av likningsverdien på boliger og fritidsboliger. Dette tillegget kan betraktes som en «simulert eiendomsskatt», der eiendomsskattetaksten settes lik formuesskattetaksten. Videre er det implisitt forutsatt at eiendomsskatt legges på alle boliger (inkl fritidsboliger mv), og at høyeste sats benyttes for alle. Det er også beregnet virkninger av en endring i eiendomsskattesatsen på 0,1 prosentpoeng. Resultatet av beregningene er gjengitt i tabell 5.7. Beregningene er utført for husholdninger hvor hovedinntektstakeren er yrkesaktiv og pensjonisthusholdninger, samt for husholdningene samlet.

Tabell 5.7: Gjennomsnittsskatt¹ for ulike typer husholdninger eksklusiv eiendomsskatt og ved en beregnet obligatorisk eiendomsskatt på hhv 0,7 pst og 0,1 prosent av likningstakstene på boliger og fritidsboliger. 1996

Personinntekt (1 000 kroner)	Andel husholdninger	Gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler (eksklusive eiendomsskatt)		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,7 pst av boligtakst(er).		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,1 pst av boligtakst(er).	
		Kroner	Prosent	Kroner	Prosent- poeng	Kroner	Prosent- poeng
Alle husholdninger							
0 – 99	19.8	3162	5.1	314	0.6	45	0.1
100 – 249	33.2	33376	19.3	703	0.4	100	0.1
250 – 499	34.5	87739	24.3	1240	0.4	177	0.0
500 og over	12.5	211108	32.2	1788	0.2	255	0.0
Totalt	100.0	68393	24.8	946	0.3	135	0.0

Tabell 5.7: Gjennomsnittsskatt¹ for ulike typer husholdninger eksklusiv eiendomsskatt og ved en beregnet obligatorisk eiendomsskatt på hhv 0,7 pst og 0,1 prosent av likningstakstene på boliger og fritidsboliger. 1996

Personinntekt (1 000 kroner)	Andel husholdni nger	Gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler (eksklusive eiendomsskatt)		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,7 pst av boligtakst(er).		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,1 pst av boligtakst(er).	
		Kroner	Prosent	Kroner	Prosent- poeng	Kroner	Prosent- poeng
Yrkesaktive							
0 – 99	2.9	18592	23.5	161	0.2	23	0.0
100 – 249	28.9	39229	20.9	616	0.3	88	0.0
250 – 499	49.1	88766	24.3	1213	0.3	173	0.0
500 og over	19.2	209896	32.0	1766	0.2	252	0.0
Totalt	100.0	95675	26.5	1117	0.3	160	0.0
Pensjonister							
0 – 99	42.0	2671	3.7	394	0.6	56	0.1
100 – 249	46.4	26241	16.9	814	0.5	116	0.1
250 – 499	10.5	77641	24.4	1488	0.5	213	0.1
500 og over	1.1	248656	38.2	2501	0.4	357	0.1
Totalt	100.0	24192	16.9	727	0.5	104	0.1

- 1) Gjennomsnittsskatt er definert som sum inntekts- og formuesskatt (fratrasket barnetrygd og skattefradrag) i prosent av personinntekten for husholdningen.

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Tabell 5.7 illustrerer at den «simulerte eiendomsskatten» medfører en størst gjennomsnittlig økning i gjennomsnittsskatten for husholdninger med bolig på det laveste inntektsnivået, og lavest økning på det høyeste inntektsnivået. Gjennomsnittlig økning i gjennomsnittsskatten er 0,3 prosentpoeng eller om lag 950 kroner pr husholdning. Selv om den simulerte eiendomsskatten skiller seg fra faktisk eiendomsskatt, både når det gjelder takstgrunnlag og faktiske skattesatser i de ulike kommunene, kan beregningene indikere at eiendomsskatten ikke er progressiv på den måten at den medfører økt gjennomsnittsskatt for økende inntekter.

Tabell 5.7 indikerer at likningsverdier på bolig i gjennomsnitt er relativt høyere i forhold til personinntekten for husholdninger med lave personinntekter sammenlignet med husholdninger med høyere inntekter. Skulle virkningen av en simulert eiendomsskatt vært progressiv, måtte boligformuen vært skjev over fordelt, slik at husholdninger med høye personinntekter hadde en høyere andel av den skattepliktige boligformuen. Innføring av bunnfradrag i eiendomsskattetakstene vil isolert sett føre til eiendomsskatten på boliger får en bedre fordelingsprofil. Virkningen av bunnfradrag er drøftet nærmere i *"Fordelingsvirkninger av bunnfradrag i eiendomsskatten på boliger mv"* i avsnitt 5.3.4.5.

5.3.4.4 Fordelingsvirkninger av eiendomsskatt basert på beregnede markedsverdier

Utvalget har også utført enkelte beregninger med sikte på å analysere virkninger av en eiendomsskatt utlignet på beregnede markedsverdier. Ifølge gjeldende rett skal eiendomsskatten utskrives på markedsverdien av eiendommen. I praksis har imidlertid takstene på boliger (og næringsbygg utenom kraftverk) gjennomgående vært lavere enn markedsverdiene. Etter utvalgets syn kan det ut fra effektivitetshensyn være fordelaktig å bringe de skattepliktige verdiene mer i tråd med markedsverdiene, jf omtalen i "[Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk](#)" i avsnitt 5.3.3. I denne sammenheng er det også av interesse å vurdere fordelingsvirkningene av et slikt forslag.

Markedsverdiene som ligger til grunn for den beregnede eiendomsskatten er fastsatt som likningsverdiene (både for boliger og fritidshus) multiplisert med en faktor på vel 4,7. Dette forholdet tilsvare forholdet mellom anslag på markedsverdi fra Levekårsundersøkelsen for 1995 og korresponderende likningsverdier. Det understrekes at det er betydelig usikkerhet knyttet til både nivået på eksisterende eiendomsskattetakster, likningstakster og markedsverdier, og at også nivået på de ulike verdiene kan variere betydelig både innen den enkelte kommune og mellom kommunene, jf også "[Innledning og bakgrunn](#)" i avsnitt 5.3.4.1.

Tabell 5.8 viser andel husholdninger og beregnet gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler for 1996 (samlet skatt eksklusiv eventuell eiendomsskatt) fordelt etter husholdningenes samlede personinntekt. Tabellen viser beregnet økning i gjennomsnittsskatt når det ilegges en eiendomsskatt på 0,7 pst på en beregnet markedspris på boliger mv. Det vil kunne tilsvare økningen i gjennomsnittsskatt for husholdninger som i dag bor i kommuner der det ikke utskrives eiendomsskatt. For husholdninger som betaler eiendomsskatt i dag vil økningen i gjennomsnitt være lavere. I tabell 5.8 er det også foretatt en virkningsberegning av en endring i eiendomsskattesatsen på 0,1 prosent.

Tabell 5.8: Gjennomsnittsskatt¹ for ulike typer husholdninger eksklusive eiendomsskatt og ved en beregnet obligatorisk eiendomsskatt på hhv 0,7 pst og 0,1 prosent av «markedsverdiene»² på boliger og fritidsboliger. 1996

Personinntekt (1 000 kroner)	Andel husholdninger	Gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,7 pst av boligtakst(er) vurdert til markedspris		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,1 pst av boligtakst(er) vurdert til markedspris	
		Kroner	Prosent	Kroner	Prosent- poeng	Kroner	Prosent- poeng
Alle husholdninger							
0 – 99	19.8	3162	5.1	1485	2.5	212	0.3
100 – 249	33.2	33376	19.3	3322	1.9	475	0.3
250 – 499	34.5	87739	24.3	5865	1.6	838	0.2
500 og over	12.5	211108	32.2	8455	1.2	1208	0.2
Totalt	100.0	68393	24.8	4477	1.6	640	0.2
Yrkesaktive							
0 – 99	2.9	18592	23.5	761	1.0	109	0.1

Tabell 5.8: Gjennomsnittsskatt¹ for ulike typer husholdninger eksklusive eiendomsskatt og ved en beregnet obligatorisk eiendomsskatt på hhv 0,7 pst og 0,1 prosent av «markedsverdiene»² på boliger og fritidsboliger. 1996

Personinntekt (1 000 kroner)	Andel husholdni nger	Gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,7 pst av boligtakst(er) vurdert til markedspris		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,1 pst av boligtakst(er) vurdert til markedspris	
		Kroner	Prosent	Kroner	Prosent- poeng	Kroner	Prosent- poeng
100 – 249	28.9	39229	20.9	2912	1.6	416	0.2
250 – 499	49.1	88766	24.3	5738	1.6	820	0.2
500 og over	19.2	209896	32.0	8353	1.2	1193	0.2
Totalt	100.0	95675	26.5	5281	1.4	754	0.2
Pensjonister							
0 – 99	42.0	2671	3.7	1863	2.6	266	0.4
100 – 249	46.4	26241	16.9	3849	2.4	550	0.4
250 – 499	10.5	77641	24.4	7040	2.3	1006	0.3
500 og over	1.1	248656	38.2	11876	1.9	1697	0.3
Totalt	100.0	24192	16.9	3438	2.4	491	0.3

- 1) Gjennomsnittsskatt er definert som sum inntekts- og formuesskatt (fratrasket barnetrygd og skattefradrag) i prosent av personinntekten for husholdningen.
- 2) Markedsverdiene som ligger til grunn for den beregnede eiendomsskatten er funnet ved å blåse opp likningsverdiene med en faktor på vel 4,7. Dette forholdet tilsvarer forholdet mellom anslag på markedsverdi i Levekårsundersøkelsen og likningsverdiene på tilsvarende boliger.

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Tabell 5.8 indikerer at en sjablonmessig oppjustering av takstene kan virke regressivt, dvs at økningen i gjennomsnittsskatt er relativt størst for husholdninger med lavere inntekter. Mens gjennomsnittlig økning i gjennomsnittsskatten er 1,2 prosentpoeng for husholdninger med inntekter på 500 000 kroner eller mer, er den eksempelvis 1,9 prosentpoeng for husholdninger med inntekter mellom 100 000 kroner og 250 000 kroner. Tabellen viser at den regressive effekten blir noe mindre når en ser på yrkesaktive og pensjonisthusholdningene hver for seg. Det henger i hovedsak sammen med at det er flere pensjonister enn yrkesaktive blant husholdningene med lave inntekter, og av disse pensjonisthusholdningene er det flere som har boliger. Videre er gjennomsnittlig boligformue høyere for pensjonisthusholdninger med lave inntekter enn for yrkesaktive med lave inntekter. For yrkesaktive husholdninger indikerer beregningene at omleggingen kan virke omfordelende innen om lag 80 pst av de yrkesaktive husholdningene. For de knapt 20 pst av de yrkesaktive husholdningene med høyest personinntekt indikerer imidlertid beregningene en lavere økning i gjennomsnittsskatten (regnet i prosentpoeng) enn for husholdninger med lavere inntekter.

Provenyvirkninger av eiendomsskatt på basert på markedsverdier er kort omtalt i "[Kort om virkninger på eiendomsskatteprovenyet](#)" i avsnitt 5.3.4.6.

5.3.4.5 *Fordelingsvirkninger av bunnfradrag i eiendomsskatten på boliger mv*

Tabell 5.9 viser virkningen av å innføre et eget bunnfradrag pr boligenhet ved beregning av eiendomsskatt. Det er beregningsmessig lagt til grunn ett bunnfradrag pr bolig/fritidsbolig. Det vil si at hvis husholdningen har ett hus og en fritidsbolig, får den to bunnfradrag. Beregninger som utvalget har utført viser at mange husholdninger har mer enn én bolig og/eller fritidsbolig, og at antallet som har flere boliger/fritidsbolig stiger med personinntekten. Det er videre lagt til grunn at bunnfradraget er like stort for boliger og fritidsboliger. Ved sameie kan to personer i samme husholdning i inntekts- og formuesstatistikken stå oppført med egen bolig som faktisk er deler av samme bolig. I slike tilfeller er det skjønnsmessig gitt ett bunnfradrag pr eier av boligen. Likningsverdiene på fritidsboliger er i gjennomsnitt langt lavere enn likningsverdiene på boliger. Innføring av et likt bunnfradrag for boliger og fritidsboliger, vil isolert sett føre til en lavere beskatning av fritidsboliger sammenlignet med boliger. Det er ellers lagt til grunn samme forutsetninger som i tabell 5.8. I "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10 omtales en nærmere utforming av en eventuell ordning med bunnfradrag.

Tabell 5.9: Gjennomsnittsskatt¹ for ulike typer husholdninger eksklusive eiendomsskatt og ved en beregnet obligatorisk eiendomsskatt på 0,7 pst av «markedsverdiene»² på boliger og fritidsboliger, og med ulike bunnfradrag. 1996

		Gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler		Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,7 pst. av boligtakst(er) vurdert til markedsverdi og et bunnfradrag på:					
Personinntekt (1 000 kroner)	Andel husholdninger			500 000 kroner		750 000 kroner		1 000 000 kroner	
		Kroner	Prosent	Kroner	Prosent-poeng	Kroner	Prosent-poeng	Kroner	Prosent-poeng
Alle husholdninger									
0 – 99	19.8	3162	5.1	428	0.7	202	0.4	93	0.2
100 – 249	33.2	33376	19.3	1207	0.7	637	0.3	317	0.1
250 – 499	34.5	87739	24.3	2674	0.8	1601	0.5	869	0.3
500 og over	12.5	211108	32.2	4692	0.7	3324	0.5	2248	0.3
Totalt	100.0	68393	24.8	1994	0.7	1219	0.4	704	0.2
Yrkesaktive									
0 – 99	2.9	18592	23.5	174	0.3	70	0.1	35	0.1
100 – 249	28.9	39229	20.9	1124	0.6	616	0.3	313	0.2
250 – 499	49.1	88766	24.3	2627	0.7	1566	0.4	840	0.2
500 og over	19.2	209896	32.0	4619	0.7	3260	0.5	2196	0.3
Totalt	100.0	95675	26.5	2505	0.6	1574	0.4	925	0.2
Pensjonister									
0 – 99	42.0	2671	3.7	534	0.8	241	0.4	100	0.2
100 – 249	46.4	26241	16.9	1317	0.8	669	0.4	324	0.2
250 – 499	10.5	77641	24.4	3100	1.0	1912	0.6	1134	0.4
500 og over	1.1	248656	38.2	7117	1.1	5478	0.9	3997	0.7

Tabell 5.9: Gjennomsnittsskatt¹ for ulike typer husholdninger eksklusive eiendomsskatt og ved en beregnet obligatorisk eiendomsskatt på 0,7 pst av «markedsverdiene»² på boliger og fritidsboliger, og med ulike bunnfradrag. 1996

Personinntekt (1 000 kroner)	Andel husholdninger	Økning i gjennomsnittsskatt ved et tillegg av en skatt på 0,7 pst. av boligtakst(er) vurdert til markedsverdi og et bunnfradrag på:							
		Gjennomsnittsskatt etter gjeldende regler		500 000 kroner		750 000 kroner		1 000 000 kroner	
		Kroner	Prosent	Kroner	Prosent-poeng	Kroner	Prosent-poeng	Kroner	Prosent-poeng
Totalt	100.0	24192	16.9	1239	0.9	673	0.5	356	0.3

- 1) Gjennomsnittsskatt er definert som sum inntekts- og formuesskatt (fratrullet barnetrygd og skattefradrag) i prosent av personinntekten for husholdningen.
- 2) Markedsverdiene som ligger til grunn for den beregnede eiendomsskatten er funnet ved å blåse opp likningsverdiene med en faktor på vel 4,7. Dette forholdet tilsvarer forholdet mellom anslag på markedsverdi i Levekårsundersøkelsen og likningsverdiene på tilsvarende boliger.
- 3) Det er beregningmessig lagt til grunn et bunnfradrag pr person pr eiendom.

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Etter gjeldende regler kan kommunene fastsette bunnfradrag for boliger. I følge spørreundersøkelsen som utvalget har utført var det knapt 25 pst av kommunene som svarte på spørsmålet som hadde innført bunnfradrag. Reglene for bunnfradrag er nærmere omtalt i *"Historisk utvikling og gjeldende rett"* i kapittel 2.

Tabell 5.9 viser økning i beregnet eiendomsskatt ved tre ulike størrelser på bunnfradraget; hhv 500 000 kroner, 750 000 kroner og 1 000 000 kroner. Beregningene er utført for ulike husholdningstyper.

Takst lik markedspris og bunnfradrag på 500 000 kroner

Beregningene viser at en utvidelse av eiendomsskattegrunnlaget slik at det om lag tilsvarer markedsverdiene, kombinert med et bunnfradrag pr boligenhet på 500 000 kroner kan ha en omfordelende virkning for hhv yrkesaktive og pensjonister. Det vil si at husholdninger med høye personinntekter vil få en relativt større skatteøkning enn husholdninger med lavere inntekter. Tabell 5.9 indikerer at for yrkesaktive vil eiendomsskatt basert på markedsverdier kombinert med et bunnfradrag på 500 000 kroner, kunne øke gjennomsnittsskatten med 0,3 prosentpoeng for gruppen med de laveste personinntektene og med 0,7 prosentpoeng for gruppen med de høyeste personinntektene. For alle husholdninger er imidlertid den prosentvise endringen i gjennomsnittsskatt ved dette alternativet om lag uavhengig av størrelsen på husholdningenes inntekt. En hovedårsak til at omleggingen i liten grad virker omfordelende når en ser på alle grupper samlet, er at pensjonistene gjennomgående har lavere inntekter enn yrkesaktive, samtidig som relativt mange pensjonister med lave inntekter har bolig. Tabell 5.9 viser at nesten 90 pst av pensjonisthusholdningene har en samlet personinntekt på under 250 000 kroner, mens det kun er en tredjedel av de yrkesaktive husholdningene som har så lave inntekter. De laveste inntektsgruppene vil særlig være preget av virkninger for pensjonisthushold, mens de høyeste inntektsgruppene i stor grad domineres av yrkesaktive husholdninger.

Tabell 5.9 viser beregnet økning i gjennomsnittsskatt sammenlignet med gjeldende regler eksklusive eiendomsskatt. For husholdninger som i dag betaler eiendomsskatt vil økningen i eiendomsskatt som følge av dette alternativet bli mindre enn det som framkommer av tabellen. Husholdninger som i dag betaler eiendomsskatt, og hvor beregnet markedsverdi er relativt lav, vil kunne få skattelettelse som følge av dette alternativet.

Tabell 5.9 illustrerer at gjennomsnittlig økning i gjennomsnittsskatten er høyere for mange grupper av pensjonisthusholdninger sammenlignet med yrkesaktive husholdningsgrupper med tilsvarende inntektsnivå. Det henger sammen med at pensjonister på gitte inntektsnivå i gjennomsnitt har mer boligkapital enn yrkesaktive husholdninger. Tabellen viser imidlertid at gjennomsnittlig økning i eiendomsskatt for pensjonistgruppen sett under ett er lavere (1 239 kroner) enn for de yrkesaktive (2 505 kroner). Det henger sammen med at pensjonister i *gjennomsnitt* har mindre boligkapital.

Takst lik markedspris og bunnfradrag på 750 000 kroner

Dette alternativet gir grovt sett samme bilde som alternativet med lavere bunnfradrag, bortsett fra at økningen i gjennomsnittsskatt naturlig nok er lavere. Beregningene indikerer imidlertid at endringene for yrkesaktive husholdninger og pensjonisthusholdninger relativt sett er mer like i dette alternativet. En årsak kan være at pensjonisthusholdningene i gjennomsnitt har boliger og fritidsboliger med lavere markedsverdi enn yrkesaktive husholdninger.

Takst lik markedspris og bunnfradrag på 1 000 000 kroner

Dette alternativet gir grovt sett samme bilde som alternativet med lavere bunnfradrag, bortsett fra at økningen i gjennomsnittsskatt naturlig nok er lavere.

Ved å sette bunnfradraget i eiendomsskatten tilstrekkelig høyt, kan det store flertallet av personer med lave inntekter helt eller nesten unngå skatten.

5.3.4.6 Kort om virkninger på eiendomsskatteprovenyet

Som nevnt bygger beregningene som utvalget har utført på et svært usikkert data-materiale. Det henger særlig sammen med to forhold:

- tilgjengelig statistikk gir ikke opplysninger om eiendomsskatt på boliger og fritidseiendommer og opplysninger om hvor mye den enkelte husholdning betaler i eiendomsskatt kan ikke kobles mot opplysninger om husholdningenes inntekter og formue. I mangel av slike opplysninger har utvalget i stedet for eiendomsskattetakster brukt likningsverdier som tilnærmede eiendomsskattetakster. Selv om samlede likningstakster grovt sett tilsvarer samlede eiendomsskattetakster, kan det være store individuelle variasjoner.
- det er sparsomt med opplysninger om nivået på eiendomsskattetakster sammenlignet med markedsverdier. De anslåtte markedsverdiene bygger bl a på Levekårsundersøkelsen der det ble spurt om folk kunne anslå markedsverdien på boligen. Beregningene bygger også til en viss grad bygget på opplysninger fra spørreundersøkelsen som utvalget har utført, jf vedlegg 2.

Eiendomsskatten er etter gjeldende regler en frivillig kommunal skatt. Hvordan virkningene av endringer i eiendomsskatten faktisk blir avhenger derfor bl a av i hvilken grad kommunen allerede har innført eiendomsskatt og om kommunen vil (eller må) foreslå å øke eiendomsskatten i tråd med de ulike alternativene som er skissert her.

Til tross for disse forbeholdene mener utvalget likevel at beregningene til en viss grad kan indikere hvordan endringer i takstgrunnlag og bunnfradrag *kan* virke, og om potensialet for eiendomsskatten. Utvalget vil peke på at en vil ha langt bedre grunnlag for å anslå de potensielle provenyvirkningene når ev nye takster foreligger, jf også "*Bunnfradrag og satsstruktur*" i kapittel 10.

Datamateriale som utvalget har samlet inn kan indikere at provenyet fra boliger utgjør i størrelse en tredjedel av samlet proveny fra eiendomsskatten, dvs i størrelsesorden 1 mrd kroner. Beregninger som utvalget har utført kan indikere at hvis alle boliger og fritidseiendommer ilegges en eiendomsskatt på 0,7 pst og takstgrunnlaget skjønnsmessig settes lik likningstakstene, kan provenyet isolert sett øke fra om lag 1 mrd kroner til om lag 1,9 mrd kroner. Dette kan illustrere at selv med et lavt takstnivå, er det isolert sett et betydelig potensiale for økt eiendomsskatt på boliger og fritidseiendommer. I dag er det vel halvparten av kommunene som ikke skriver ut eiendomsskatt på boliger. Det er dels fordi noen kommuner ikke ønsker å innføre eiendomsskatt, og dels fordi en del kommuner ikke har tettbygde strøk og dermed ikke kan skrive ut eiendomsskatt på boliger og/eller fritidseiendommer etter gjeldende regler.

Beregninger utvalget har utført kan, på svært usikkert grunnlag, indikere at provenyet fra eiendomsskatt på boliger kan øke fra i størrelsesorden 1 mrd kroner til i størrelsesorden 8 mrd, hvis alle boliger og fritidsboliger ilegges eiendomsskatt, grunnlaget settes lik anslått markedsverdi og høyeste sats (0,7 pst) benyttes for alle. Dette viser etter utvalgets oppfatning at dersom grunnlaget for eiendomsskatt på boliger blir mer i tråd med markedsverdiene, vil det være rom for betydelige reduksjoner i andre skatter, eiendomsskattesatsen og/eller bunnfradrag i eiendomsskatten. Beregnet isolert, kan virkningen av endring i eiendomsskattesatsen på 0,1 prosentpoeng på boliger anslås til i størrelsesorden vel 1 mrd kroner, hvis det ellers legges til grunn de samme forutsetningene som over.

I "*Fordelingsvirkninger av bunnfradrag i eiendomsskatten på boliger mv*" i avsnitt 5.3.4.5 ble fordelingsvirkninger av bunnfradrag vurdert. Det ble gitt ett bunnfradrag i den enkelte bolig- og fritidseiendoms verdi, og takstgrunnlaget var satt til likningsverdiene som så sjablonmessig ble justert til om lag markedsverdier. Det er beregningsmessig lagt til grunn at all bolig og fritidseiendom blir eiendomsskattepliktig og at høyeste sats benyttes. På usikkert grunnlag kan bunnfradrag på 500 000 kroner pr bolig mv svært skjønnsmessig anslås til å kunne gi en økning i provenyet i eiendomsskatt på boliger på i størrelsesorden 3 mrd kroner sammenlignet med anslått proveny etter gjeldende regler. Svært skjønnsmessig kan et bunnfradrag på 750 000 kroner pr bolig mv kunne gi en økning i provenyet i eiendomsskatt på boliger på i størrelsesorden 1,5 mrd kroner sammenlignet med anslått proveny etter gjeldende regler. Svært skjønnsmessig kan et bunnfradrag på 1 000 000 kroner pr bolig mv kunne gi en økning i provenyet i eiendomsskatt på boliger på i størrelsesorden knapt 500 mill kroner sammenlignet med anslått proveny etter gjeldende regler. Provenyvirkningene vil naturlig nok bli betydelig redusert hvis en antar at eiendomsskatten skrives ut i om lag samme omfang som i dag.

5.3.4.7 Sammenfatning

I "*Fordelingspolitiske problemstillinger*" i avsnitt 5.3.4 har utvalget drøftet eiendomsskattens fordelingssegenskaper. Det er sett nærmere på virkninger av både gjeldende eiendomsskatt og enkelte alternative utforminger av eiendomsskatten. Selv om også eiendomsskatt på næringseiendom vil påvirke husholdningenes inntektsfordeling, har utvalget lagt til grunn at det særlig er eiendomsskatt på boliger som har interesse i en fordelingsmessig sammenheng. Fordi offentlig statistikk ikke gir

mulighet til å koble opplysninger om eiendomsskatt sammen med husholdningenes eventuelle annen formue og/eller inntekter, har utvalget vært nødt til å gjøre enkelte beregningsmessige forenklinger.

Likningsverdiene på boliger og fritidsboliger er brukt som en tilnærming til gjeldende eiendomsskattetakster. Videre har en måttet legge til grunn samme eiendomsskattesats for alle og at det betales eiendomsskatt av alle boliger mv. To ytterligere usikkerhetsmomenter er knyttet til at eiendomsskatten er en frivillig skatt for kommunene og at en ikke har opplysninger om eiendomsskatt på boliger pr kommune. Til tross for forenklingene, mener utvalget at beregningene kan si noe om fordelingsegenskaper ved gjeldende eiendomsskatt samt potensialet for en utvidet eiendomsskatt. Utvalget har også utført beregninger av fordelingsegenskaper av en eiendomsskatt basert på markedsverdier og med ulike bunnfradrag. Utvalget understreker at det er spesielt stor usikkerhet knyttet til beregninger av en eiendomsskatt basert på markedsverdier. Det henger sammen med at beregningene bygger på svært sjablonmessige oppjusteringer av likningsverdiene på boliger mv.

Selvangivelsesstatistikk viser at andelen husholdninger med boliger øker med størrelsen på husholdningenes inntekter. Det er også en klar positiv sammenheng mellom likningsverdi og husholdningenes inntekt. Gjennomsnittlig samlet likningsverdi på boliger mv er 135 216 kroner for alle husholdninger (inkl de som ikke har bolig). Gjennomsnittlig likningsverdi er lavere for pensjonister sammenlignet med yrkesaktive. Analysen viser også at det i gjennomsnitt er en klar positiv sammenheng mellom størrelsen på skattepliktig boligformue og skattepliktig bruttoformue. For yrkesaktive er det imidlertid ikke en tilsvarende sammenheng mellom skattepliktig boligformue og skattepliktig nettoformue. Det henger sammen med at likningsverdien gjennomgående er langt lavere enn markedsverdiene og at husholdningene i varierende grad lånefinansierer bolig.

Beregninger som utvalget har gjennomført kan indikere at eiendomsskatt på boliger mv etter gjeldende regler i liten grad omfordeler mellom husholdningene.

Eiendomsskatt på markedsverdier i stedet for gjeldende takstnivå ville isolert sett føre til en betydelig provenyøkning. De fordelingsmessige virkningene av eiendomsskatten kan forbedres ved at det innføres bunnfradrag i eiendomsskatten på boliger mv. Det gjelder særlig hvis en skiller mellom yrkesaktive og pensjonister. Beregninger utvalget har utført viser at eiendomsskatt på boliger kan virke progressivt, dvs at husholdninger med høye inntekter vil betale relativt mer eiendomsskatt enn husholdninger med lave inntekter, avhengig av nivået på bunnfradraget.

5.4 OPPSUMMERING

Utvalget har i dette kapitlet drøftet ulike argumenter for og mot å ha en eiendomsskatt. Medlemmet Ringdal viser til sine særmerknader i "[Utvalgets konklusjoner](#)" i avsnitt 5.5. I forarbeidene til eiendomsskatteloven ble følgende begrunnelser for å ha en eiendomsskatt trukket frem, jf Ot prp nr 44 (1974-75):

- eiendomsskatten kan et stykke på vei fungere som en skatt på urealisert verdistigning,
- eiendomsskatten kan føre til større omtanke når areal blir benyttet som byggegrunn,
- eiendomsskatten kan virke som en kompensasjon for offentlige utgifter til tiltak som er til særlig nytte for brukere av fast eiendom, uten at utgiftene blir krevet tilbake gjennom særavgifter.

Departementet la ellers vekt på at staten ikke burde ta bort inntektskilder for kommunene i utrengsmål. Eiendomsskatten har den egenskapen at den gir kommunene

relativt stabile inntekter fra år til år. Dette har sammenheng med at formuesskatten lettere kan nøytraliseres ved lånetransaksjoner osv og at fast eiendom som er eid av aksjeselskap ofte ikke vil bli effektivt skattlagt. Det nevnes også av departementet at mange mener det er en fordel om skattesystemet bygger på flere ulike skattegrunnlag. En skatteform kan da delvis veie opp virkninger som en ikke ønsker av en annen skatteform.

Utvalget konkluderer i sin drøfting med at det er lite hensiktsmessig å ha en eiendomsskatt av dagens type hvis hensikten med denne er å ha en særskilt *skatt på urealisert verdistigning* på eiendommer. Hvis eiendomsskatten skulle utformes som en rendyrket verdiøkningsskatt, ville dette kreve en helt annen utforming av skatten. Blant annet ville verdsettingen blitt langt mer avgjørende enn med dagens system, og taksten måtte endres hyppig, helst årlig. En eventuell omlegging i retning av en rendyrket verdiøkningsskatt ville også medført dobbeltbeskatning av verdiøkningen hvis gevinstbeskatningen av fast eiendom ikke ble opphevet samtidig. Utvalget legger likevel vekt på at eiendomsskatten til en viss grad vil motvirke at urealisert verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes, jf nedenfor.

Eiendomsskatt som *ledd i jordvernet* har etter utvalgets syn liten betydning. Utvalget mener at bruk av eiendomsskatt ikke er et spesielt egnet virkemiddel for å påvirke arealbruken. Reguleringsplaner og konsesjonsregler vil være langt mer hensiktsmessig for dette formålet.

Eiendomsskatten har tidligere vært begrunnet med at kommunene har hatt utgifter til *vei, vann, kloakk mv*. Disse utgiftene kom eiere av fast eiendom til gode, uten at utgiftene ble krevet inn gjennom avgifter. Det ble da ansett rimelig at kommunene kunne få dekket (deler av) sine utgifter gjennom eiendomsskatt. I dag har kommunene anledning til å få dekket inn utgiftene til vann, kloakk mv fullt ut gjennom særavgifter. Utvalget konkluderer derfor med at eiendomsskatten i liten grad kan begrunnes ut fra at inntektene fra denne skatten skal dekke utgifter innenfor teknisk sektor i kommunene.

Argumentet om at *eiendomsskatten er en sikker inntektskilde* for mange kommuner er etter utvalgets syn relevant, selv om inntektene fra eiendomsskatten i gjennomsnitt utgjør en relativt liten andel av kommunenes samlede inntekter. Dette kan likevel ikke alene være et argument for å beholde eiendomsskatten. Det er mange andre måter kommunene kan sikres inntekter på, både gjennom skattesystemet og overføringssystemet, selv om fordelingen av inntektene da ville blitt en annen enn med dagens eiendomsskatt.

De begrunnelsene for eiendomsskatt som er presentert over, bygger på at eiendomsskatten må betraktes som en skatt på linje med andre skatter og avgifter. *Brukeravgiftssynet* representerer et alternativt syn på eiendomsskatten. Innenfor dette synet ser en på eiendomsskatt som en pris/avgift knyttet til kommunal tjenesteyting eller verdiskaping. Det antas at personer velger å bosette seg der nivået på tjenestetilbudet passer best med det en er villig til å betale for tilbudet. Dette synet forutsetter en nær sammenheng mellom den enkeltes bruk av kommunale tjenester og betalt eiendomsskatt. Eiendomsskatten er en pris som frivillig betales for kommunal tjenesteyting, og ikke en skatt i vanlig forstand. Det er i så fall ikke knyttet slike vridninger til eiendomsskatten som vanligvis er knyttet til skattlegging. Etter utvalgets oppfatning er de forutsetningene som må ligge til grunn for at eiendomsskatten skal fungere som en ren brukeravgift meget sterke og neppe oppfylt i Norge. Det henger bl a sammen med at eiendomsskatten bare er ett av flere skattegrunnlag slik at det ikke er noen enkel sammenheng mellom eiendomsskattens størrelse og de kommunale tjenestene. Dessuten må kommunene kunne regulere normalstørrelsen på bygg eller tilgangen på tomtegrunn for at eiendomsskatten skal være en brukeravgift. Brukeravgiftssynet bygger derfor på så strenge forutsetninger at dette synet etter

utvalgets mening ikke kan tillegges særlig stor vekt som argument for å beholde eiendomsskatten. Utvalget vil likevel peke på at selv om eiendomsskatten ikke alene kan begrunnes ut fra brukeravgiftssynet, så kan eiendomsskatten føre til en bedre sammenheng mellom innbyggernes preferanser og det kommunale tjenestetilbudet, jf *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6.

Utvalgets konklusjon er at eiendomsskatten må betraktes som en skatt på linje med andre skatter. Utvalget mener videre at den viktigste begrunnelsen for å ha en eiendomsskatt i dagens situasjon er behovet for å skaffe det offentlige inntekter. De andre historiske begrunnelsene har liten relevans i dagens situasjon. På denne bakgrunn har utvalget vurdert eiendomsskattens rolle i det samlede skattesystemet, både ut fra hensynet til en effektiv ressursbruk og ut fra fordelingshensyn.

Utvalget har drøftet spesielt om det er hensiktsmessig å ha en egen skatt på fast eiendom i tillegg til den generelle formuesbeskatningen. Eiendomsskatt er en bruttoskatt på faste eiendommer, mens formuesverdiene på fast eiendom inngår sammen med andre formuesposter og gjeldspostene i et nettogrunnlag. En eiendomsskatt medfører derfor, i motsetning til formuesskatten, isolert sett vridninger mellom bankinnskudd og fast eiendom. I tillegg medfører dagens system at fast eiendom beskattes forskjellig i ulike kommuner. Utvalget mener at følgende tre faktorer kan tale for en fortsatt bruk av eiendomsskatt:

- De internasjonale rammebetingelsene kan gjøre det vanskelig å opprettholde skattenivået på de mest mobile skattegrunnlagene.
- Det at verdiendring på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende medfører en diskriminering i forhold til bankinnskudd.
- Fast eiendom blir ofte svært lavt verdsatt for formuesskatteformål.

Utvalget peker på at de internasjonale rammebetingelsene kan gjøre det vanskelig å opprettholde skattenivået på de mest mobile skattegrunnlagene, typisk finanskapital, og at dette er et argument for å ha en eiendomsskatt. Med dette utgangspunktet har utvalget drøftet om det for eiendomsskatteformål bør skilles ut et element som er fullstendig immobilt, nemlig selve arealet. Bygg og grunn er et immobilt skattegrunnlag når investeringene først er foretatt, men på lengre sikt vil investeringene påvirkes av skattenivået. En skatt kun på arealet er først og fremst hensiktsmessig hvis areal er et knapt gode. Mange steder i Norge er tilgangen på areal fleksibel, og verdien på arealet i seg selv er da lav.

I en situasjon der handlefriheten i skattepolitikken på denne måten begrenses som følge av friere faktorbevegelser blir lite mobile skattegrunnlag spesielt verdifulle. Dette framheves bl a av Aarbakkegruppen i NOU 1991:17, av Skånlandutvalget i NOU 1995:16 og Bergoutvalget i NOU 1996:17. Særlig er det klare begrensninger på hvor hardt de mest mobile faktorene, som finanskapital, kan beskattes i forhold til beskatningen i utlandet. Denne situasjonen kan gjøre det ønskelig å redusere skattebelastningen på finanskapital i Norge og heller øke skatten på fast eiendom. Eiendomsskatten kan da ha sin berettigelse, siden denne innebærer beskatning av lite mobil kapital. Etter utvalgets oppfatning er det derfor i lys av økt internasjonal mobilitet ideelt sett behov for en gjennomgang av det samlede skattesystemet, og ikke bare eiendomsskatten. Utvalgets mandat er imidlertid begrenset til eiendomsskatten. Utvalget vil likevel peke på at i internasjonal sammenheng er det spesielt utformingen av formuesskatten i Norge som bidrar til de svært høye effektive skattesatsene på finanskapital som eksempelvis bankinnskudd.

Inntektsbeskatningen bygger på et nominelt inntektsbegrep der også rene inflasjonsinntekter inngår. Ved beskatning av bankinnskudd skattlegges den nominelle avkastningen årlig. For fast eiendom mv vil derimot deler av avkastningen, som f

eks verdistigning på kapitalen, komme til beskatning senere, og i noen grad først ved realisasjon av kapitalen. Dette kan derfor medføre en diskriminering av investeringer sammenlignet med investeringer i fast eiendom som ikke avhendes og gevinstbeskattes årlig. Investeringer i fast eiendom kan derfor, alt annet like, ilegges en viss eiendomsskatt uten at den effektive beskatningen av slike investeringer blir hardere enn investeringer i bankinnskudd.

Den tredje begrunnelsen er knyttet til at eiendomsskatten til en viss grad kan redusere den vridningen mellom fast eiendom og bankinnskudd som følger av lave formuestakster på fast eiendom. Når det gjelder bolig som eieren selv bor i, medfører gjeldende skattesystem også en svært lempelig inntektsbeskatning. Skjevheten i formues- og inntektsbeskatningen er knyttet til den konkrete utformingen og praktiseringen av dagens regelverk, og utvalget mener denne skjevheten primært bør rettes opp gjennom å takserer formuesobjektene mer i tråd med markedsverdiene.

Med takstverdier mer i tråd med markedsverdiene både for formues- og eiendomsskatteformål åpnes det for en vesentlig reduksjon i skattesatsene. Utvalget vil peke på at fast eiendom som verdsettes til markedsverdi står overfor svært høye effektive skattesatser når en ser dagens inntekts-, formues- og eiendomsbeskatning under ett. De maksimale effektive skattesatsene på realkapital mv blir med de forutsetninger som utvalget har lagt til grunn imidlertid ikke høyere enn de effektive skattesatsene på bankinnskudd.

Eiendomsskatten har direkte fordelingsvirkninger først og fremst gjennom eiendomsbeskatningen av boliger. Fordelingsvirkningene til eiendomsskatten kan forbedres gjennom økt bruk av bunnfradrag.

Selvangivelsesmateriale indikerer at det er en positiv sammenheng mellom størrelsen på husholdningenes boligkapital og personinntekt. Det er videre en positiv sammenheng mellom skattepliktig bruttoformue og boligkapital. Tilsvarende sammenheng vises ikke mellom yrkesaktive husholdninger og skattepliktig nettoformue. En hovedårsak til dette er at de yrkesaktive i varierende grad har lånefinansiert boligen, kombinert med den lave verdien på skattepliktig boligformue og at gjelden verdsettes til full verdi.

Beregninger utvalget har utført antyder at en obligatorisk eiendomsskatt vil virke omtrent som en proporsjonal skatt når en ser på yrkesaktive og pensjonister hver for seg. En skatt blir vanligvis ansett å være omfordelende hvis den virker progressivt, dvs at gjennomsnittsskatten øker med økende inntekt. Beregninger indikerer at eiendomsskatten uten bunnfradrag vanskelig kan gjøres progressiv, og derfor ikke vil virke omfordelende. Dette resultatet er i tråd med internasjonale studier, som viser at boligkonsumet øker med økende inntekter, men at økningen i boligkonsum er relativt mindre enn inntektsøkningen. Beregninger utvalget har utført viser imidlertid at eiendomsskatten kan gjøres progressiv ved innføring av bunnfradrag. Utvalget har også analysert virkninger av en eiendomsskatt hvor takstene er i tråd med anslåtte markedsverdier. Et slikt alternativ vil isolert sett gi en betydelig provenyøkning, og vil dermed skape rom for reduksjon i skattesatser eventuelt kombinert med bunnfradrag.

Utvalget mener at en eiendomsskatt kan ha gunstige fordelingsvirkninger ved at den er robust, dvs at det ikke er mulig å foreta tilpasninger slik at en slipper å betale skatten. Det vil ofte være godt samsvar mellom boligstandard og faktisk inntekt og formue. Skattegrunnlaget for formuesbeskatningen samvarierer ikke nødvendigvis like godt med den faktiske inntekt og formue. Dette har blant annet sammenheng med at mange formuesobjekter verdsettes lavt, samtidig som gjelden trekkes fra grunnlaget med sin fulle verdi. Fordelingsegenskapene til formuesskatten ville vært bedre ved en mer realistisk verdsetting av ulike formuesobjekter, og dette ville igjen svekket argumentene for å ha en eiendomsskatt ut fra fordelingshensyn.

5.5 UTVALGETS KONKLUSJONER

Utvalgets flertall (alle unntatt Ringdal) er på grunnlag av analysen i dette kapitlet kommet til at eiendomsskatten fortsatt forsvarer en plass i det norske skattesystemet. Utvalgets medlemmer har lagt noe ulik vekt på de forskjellige argumentene. Den økende økonomiske integrasjonen over landegrensene trekker etter utvalgets oppfatning i retning av at en særskilt eiendomsskatt opprettholdes. Det henger spesielt sammen med at grunnlaget for eiendomsskatten ikke er særlig mobilt. Flertallet vil også peke på at eiendomsskatten har en selvstendig begrunnelse ved at den bidrar til å gjøre skattesystemet mer nøytralt enn i dag. Det gjelder i høy grad hvis man legger dagens formues- og inntektsbeskatning av fast eiendom til grunn. Men flertallet er kommet til samme resultat også for det tilfellet at formues- og inntektsbeskatningen av fast eiendom utformes betydelig mer nøytralt enn i dag. Det henger sammen med at verdistigning på fast eiendom ikke inntektsbeskattes før ved eventuell realisasjon. Flertallet har i denne sammenheng også lagt vekt på at flere forskere og offentlige utvalg har pekt på de gunstige virkningene for økonomien av å vri beskatningen mer over på beskatning av fast eiendom.

Flertallet i utvalget mener at disse argumentene taler for en særskilt eiendomsskatt i tillegg til formuesskatten. Etter flertallets oppfatning kan ikke formuesskatten på noen god måte ivareta disse særskilte egenskapene til eiendomsskatten. Dette har sammenheng med at formuesskatten lettere kan nøytraliseres ved lånetransaksjoner osv, og at fast eiendom som er eid av aksjeselskap ofte ikke vil bli effektivt skattlagt. Flertallet vil peke på at med økt internasjonal økonomisk integrasjon, vil lite mobile skattegrunnlag som tomter og grunn, og til en viss grad bygninger være særlig verdifulle. En ytterligere vekt på eiendomsskatten bør imidlertid ses i sammenheng med reduksjon av formuesskatten. Utvalget vil i denne sammenheng spesielt peke på at de effektive skattesatsene på finanskapital, herunder bankinnskudd, er svært høye i Norge, og at det særlig er utformingen av formuesskatten som bidrar til dette.

Utvalgets flertall vil imidlertid fremheve at eiendomsskatten er en bruttoskatt og at dette kan gi utslag som kan være vanskelig å forene med skatteevne- og fordelingssynspunkter. Utvalgets analyser av økt eiendomsskatt indikerer riktignok at eiendomsskatten kan utformes slik at fordelingsvirkningene blir akseptable. Materialet beregningene bygger på er imidlertid spinkelt og kan bli dekket over store individuelle forskjeller som utvalget ikke har hatt anledning til å analysere nærmere. Utvalgets flertall vil peke på at fordelingsvirkninger bedre kan ivaretas på andre måter innen overførings- og skattesystemet.

Utvalgets flertall vil til slutt peke på at dagens verdsettingspraksis fører til at de effektive skattesatsene på fast eiendom ofte er langt lavere enn for annen kapital. Dette fører til redusert effektivitet i økonomien, samfunnsøkonomisk ulønnsom skattetilpasning og utilsiktede fordelingsvirkninger. Dette illustrerer behovet for en mer ensartet verdsetting av fast eiendom. En utvidelse av skattegrunnlagene vil gi rom for senking av skattesatser.

Et mindretall bestående av Ringdal har på grunnlag av analysen i dette kapitlet kommet til at eiendomsskatten ikke forsvarer en plass i det norske skattesystemet, gitt at det blir hovedsakelig som i dag.

1. Dette medlem finner at manglende løpende årlig inntektsbeskatning av verdistigning på fast eiendom ikke kan begrunne en eiendomsskatt. Verdistigning på fast eiendom skattlegges i likhet med verdistigning på alle andre realaktiva og aksjer først ved realisasjon. Dersom eiendomsskatten skal kompensere for at verdistigning ikke skattlegges, skjer en dobbeltbeskatning ved at verdistigningen både skattlegges løpende og ved realisasjon. En annen innvending er at i tilfelle hvor den faste eiendoms verdi synker, vil eieren likevel bli skattlagt for

verdistigning gjennom eiendomsskatten. Skatt på urealisert verdistigning kan dessuten skape likviditetsproblemer for eieren. Det hevdes at fast eiendom i seg selv gir skatteevne, men det samme kan hevdes for alle andre aktiva. Hvor eiendommen er belånt, hvilket den i en lang rekke tilfelle vil være, gir den ikke skatteevne.

2. Dette medlem finner heller ikke at dagens formues- og inntektsbeskatning av fast eiendom kan begrunne eiendomsskatt. Det er store variasjoner i beskatningen av ulike typer real- og finanskapital som en eiendomsskatt ilagt på fast eiendom ikke kan nøytralisere.

Boliger (herunder fritidsboliger) inntekts- og formuesbeskattes lavt i dagens skattesystem fordi disse i praksis verdsettes langt lavere enn til markedsverdi. Det er en rekke andre aktiva som også verdsettes lavt ved formuesbeskatningen og i en del tilfeller foreligger fritak fra formuesskatt. Når det gjelder inntektsbeskatningen, er det grunn til å påpeke at det bare er ved bolig/fritidseiendommer og ikke ved innbo, biler, campingvogner, båter, osv at fordel av egen bruk av noe en selv eier inntektsbeskattes.

Dersom man allikevel skulle mene at bolig/fritidseiendommer skattlegges for lavt ved inntekts- og /eller formuesskatten, avhjelpes dette best ved en mer reell verdsettelse.

Næringseiendommer inntekts- og formuesbeskattes ikke like lavt som boliger. Verdsettelsesgrunnlaget ved formuesbeskatningen er vanligvis høyere enn for boliger, og ikke nødvendigvis lavere enn hva gjelder for *driftsmidler* og *aksjer*. Dessuten skattlegges inntekt av næringseiendommer løpende og fullt ut. Avskrivningssatsene for mange næringseiendommer er meget lave, lavere enn for andre driftsmidler. Det kan diskuteres om avskrivningene er store nok til å kompensere for verdireduksjonen. Dette innebærer at inntekt av og formue i næringseiendommer i mange tilfeller skattlegges hardere enn hva som er tilfelle for andre næringer.

For *kraftverk* er det vedtatt nye skatteregler. Den effektive marginalbeskatning av kraftverk er trolig høyere enn for andre næringseiendommer som følge av mer reell verdsetting og innføring av grunnrenteskatten.

For *alle faste eiendommer* betales i tillegg til eiendomsskatt, inntektsskatt og formuesskatt en dokumentavgift ved overdragelse på 2,5 pst av eiendommens omsetningsverdi. Dette er i realiteten en særskilt bruttoskatt for fast eiendom.

3. Mindretallet er enig i at øket grad av mobil arbeidskraft og kapital kan trekke i retning av at det legges mer vekt på beskatning av immobil enn mobil kapital for å sikre landets skatteinntekter.

Eiendomsskatt er som bruttoskatt upåvirket av låneopptak og andre disposisjoner som kan redusere skattegrunnlaget. Eiendomsskatten er som sådan godt egnet til å sikre landet skatteinntekter. Skatteinntekter kan imidlertid tenkes sikret på andre måter, f eks ved at någjeldende regler om formues- og inntektsbeskatning gis en helt annen utforming. En større vektlegging av skatt på fast eiendom sammenlignet med finanskapital og annen realkapital kan også skje ved at formuesskatten erstattes av eiendomsskatt. Spørsmålet om immobil kapital skal skattlegges brutto i motsetning til hva som gjelder for all annen kapital er *prinsipielt* og bør vurderes i en større sammenheng ved en total gjennomgang og vurdering av beskatningen av real- og finanskapital, og beskatningen av arbeidsinntekter i Norge. Økte skatteinntekter fra fast eiendom vil bli et rom for reduksjon i skatt på annen kapital og på arbeidsinntekter. Dette utvalg har det begrensede mandat å vurdere eiendomsskattens plass gitt en utforming av skattesystemet i likhet med dagens. Med de begrensninger kan utvalget etter mindretallets oppfatning ikke ta stilling til om det er eiendomsskatten som best

kan sikre skatteinntekter i et samfunn med høy grad av mobilitet og hvordan en eiendomsskatt eventuelt skal virke inn på skattleggingen for øvrig.

Mindretallet deltar i det følgende i drøftelsen av utformingen av en lov om eiendomsskatt, gitt at spørsmålet om beskatning av immobil kapital er undergitt en slik totalvurdering som omtalt ovenfor.

KAPITTEL 6

Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?**6.1 INNLEDNING**

Kommunene tilbyr i dag en rekke varer og tjenester. Den lokale forankringen av tjenesteproduksjonen reiser spørsmål om hvordan kommunal tjenesteproduksjon best bør finansieres. I prinsippet kan man tenke seg flere finansieringsformer. En mulighet er å ta direkte betaling for kommunale tjenester. Slik betaling fungerer på samme måte som priser gjør i private markeder. En ulempe ved dette er at ikke alle kommunale tjenester kan rasjoneres ved hjelp av prismekanismen, dels fordi de antar karakter av fellesgoder, og dels fordi det av fordelingshensyn ikke er ønskelig med slik rasjonering. Et alternativ er da å tilby kommunale tjenester gratis, men å finansiere disse ved lokale skatteinntekter eller ved tilskudd fra staten.

Utvalget er i sitt mandat bedt om å utrede om eiendomsskatten bør være statlig eller kommunal. I denne problemstillingen ligger det at hvis eiendomsskatten blir statlig, vil provenyet fra skatten gå til staten. Det kan da tenkes at staten selv beholder skatteprovenyet fra eiendomsskatten, eventuelt at det fordeles på kommunene etter fordelingsnøkler. Hvis derimot eiendomsskatten forblir en kommunal skatt, blir spørsmålet videre om denne skal være obligatorisk med uniforme satser eller frivillig. Dersom kommunestyrene fritt kan bestemme skattesatser, vil beslutningen om fordelingen mellom privat og kommunalt konsum i større grad bli tatt på lokalnivå enn ved en obligatorisk skatt.

Disse spørsmålene må også ses i sammenheng med et annet punkt i utvalgets mandat, nemlig eiendomsskattens forhold til inntektssystemet for kommunene. I dagens system er eiendomsskatten en valgfri kommuneskatt som ikke inngår i inntektssystemet for kommunene. Dette innebærer at når en kommune beslutter å utskrive eiendomsskatt, vil skatteprovenyet ubeskåret tilfalle kommunen. Slik sett blir eiendomsskatten et viktig kommunepolitisk tema. En endring på ett eller flere av de tre punkter (statlig/kommunal, valgfri/obligatorisk, innenfor/utenfor inntektssystemet) gjør at eiendomsskatten i mindre grad enn før har denne kommunepolitiske stillingen, i alle fall ikke i samme grad. Videre vil det naturligvis ha vesentlig betydning for kommunenes skatteinntekter dersom skatten gjøres statlig eller dersom den skal inngå i inntektssystemet for kommunene.

I fortsettelsen diskuteres det først om eiendomsskatten bør være statlig eller kommunal. Deretter diskuteres problemstillingen om eiendomsskatten – hvis den skal være kommunal – bør være frivillig eller obligatorisk for kommunene.

6.2 STATLIG ELLER KOMMUNAL EIENDOMSSKATT

I *"Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt"* i kapittel 5 foran har utvalget konkludert med at en videreføring av eiendomsskatten først og fremst kan forankres i to hovedsynspunkter:

- Eiendomsskatten er robust i forhold til internasjonal kapitalmobilitet.
- I et nøytralt skattesystem er det plass for en viss ekstra skattlegging av fast eiendom sammenlignet med finanskapital.

Disse hensynene taler for at eiendomsskatten bør gjelde generelt og med ensartede skattesatser. Dette vil bli oppnådd både ved en statlig og en kommunal eiendoms-

skatt som er obligatorisk for kommunene og der alle kommuner bruker samme skattesats. Nøytral skattlegging – i den betydning at alle kapitalinntekter blir skattlagt likt – kan altså oppnås selv om skatten er kommunal, men forutsatt at den er obligatorisk for kommunene og at alle kommuner må bruke samme skattesats.

I valget mellom disse to alternativer kan det anføres viktige argumenter for en fortsatt kommunal beskatningsrett:

Et hovedresultat i økonomisk teori er at nytten av kommunalt tjenestetilbud blir høyere desto tettere sammenheng det er mellom tilbudet av og etterspørselen etter tjenester. Optimalt tjenestetilbud vil slik sett være karakterisert ved en avveining mellom preferansene for kommunal tjenesteproduksjon, skattesatsene og produksjonskostnadene. Den enkelte kommune vil være bedre i stand til å velge det optimale nivå på kommunale tjenester enn staten, for staten må – i utformingen av tjenestetilbudet – ta hensyn til preferansene til alle kommuner samtidig. Ved kommunal eiendomsskatt kan kommunene tilpasse det kommunale tjenestenivå til skatteinntektene og de lokale skattefundamenter, og dette gjelder selv om skatten gjøres obligatorisk med samme skattesatser i alle kommuner. Det kan riktignok tenkes at lokale skatteinntekter går til økte kostnader (f.eks. økte lønninger til ansatte eller ansettelse av flere til å utføre de samme tjenester) i stedet for til økning i tjenestetilbudet; arbeidskraft utgjør den desidert viktigste innsatsfaktor i kommunal tjenesteproduksjon, og fagforeningsmakt kan tenkes å virke kostnadsdrivende. Utvalget har imidlertid ingen holdepunkter for å anta at slike effekter gjør seg gjeldende i særlig utstrekning, og har derfor valgt ikke å legge noen større vekt på dette momentet.

Utvalget legger etter dette avgjørende vekt på at en kommunal eiendomsskatt (obligatorisk og med ens satser) gir en bedre sammenheng mellom lokalt tjenestetilbud og deres finansieringsgrunnlag. Utvalget konkluderer derfor med at i valget mellom en statlig eiendomsskatt og en obligatorisk kommunal eiendomsskatt med ens satser i alle kommuner, er den kommunale skatt å foretrekke.

6.3 OBLIGATORISK ELLER FRIVILLIG EIENDOMSSKATT

6.3.1 Allment

De fordelene ved sammenheng mellom lokal tjenesteproduksjon og lokal finansiering som er fremhevet under "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt*" i punkt 6.2 foran, gjør seg sterkere gjeldende hvis man lar eiendomsskatten være frivillig for kommunene. Under en slik ordning blir det – i alle fall marginalt – en sammenheng mellom servicenivået i kommunen og innbyggernes vilje til å betale for tjenestene i form av eiendomsskatt. Dermed blir det også en tettere sammenheng mellom den tjenesteproduksjon innbyggerne i kommunen ønsker og den utforming tjenestetilbudet får. Dette såkalte *finansielle ansvarsprinsipp* er tillagt vesentlig betydning i økonomisk teori som et argument for at en viss desentralisering av skattleggingsretten kan gi effektiviseringsgevinster. Økonomisk teori gir også holdepunkter for at eiendomsskatten er ganske godt egnet som lokal skatt fordi lokale skatter bør utskrives på skattefundamenter som er minst mulig mobile.

Det er imidlertid også en del problematiske sider ved en frivillig kommunal skatt som må vurderes nærmere: For det første vil en skatt som er frivillig for kommunene og der skattesatsene kan variere mellom kommunene, ikke ivareta hensynet til et nøytralt skattesystem like godt som en statlig eller en obligatorisk kommunal eiendomsskatt med ensartede satser. Ved en frivillig kommunal eiendomsskatt vil fast eiendom ikke bli skattlagt likt i alle kommuner. Slik sett oppnår en ikke nøytralitet i kapitalbeskatningen. Dernest kan en frivillig kommunal eiendomsskatt lede til skattekonkurranse, og derved tenkes å gi et samfunnsøkonomisk tap. Det skyldes

at investering i eiendom på lang sikt vil påvirkes av kommunale forskjeller i skattleggingen av eiendom.

Dessuten kan det tenkes at lokale myndigheter fatter beslutninger om tjenesteproduksjon som avviker fra innbyggernes ønsker (manglende velgerkontroll). Oppstår det slike avvik, vil det ikke lenger være en god sammenheng mellom etterspørselen etter kommunale tjenester og tilbudet.

Endelig må man ta i betraktning at lokal valgfrihet kan skape makroøkonomiske styringsproblemer samt fordelingsvirkninger som er uakseptable fra et nasjonalt synspunkt.

En del av disse problemene diskuteres nærmere i "[Velgerkontrollen](#)" i avsnittene 6.3.2 til 6.3.5.

Utvalget vil også fremheve at en frivillig kommunal eiendomsskatt kan begrunnes ut fra hensynet til det lokale demokrati: Kommunen har generelt sett liten kontroll med sine inntekter. Riktignok foreligger det en formell valgfrihet når det gjelder skattesatsene ved den kommunale inntekts- og formuesskatten (skatteloven §§ 72 og 73). I praksis benytter imidlertid alle kommuner høyeste skattesats. Hensynet til at kommunale politiske organer skal ha kompetanse i spørsmål som er viktige også for kommunebudsjettets inntektsside taler for at kommunene gis en viss valgfrihet mht innføring av og nivå på eiendomsskatten.

6.3.2 Velgerkontrollen

Dersom lokale skattesatser og tjenestetilbud ikke reflekterer preferansene til innbyggerne i en kommune, bortfaller fordelene med kommunal frihet i skattleggingen. En dårlig sammenheng mellom kommunalt tilbud og etterspørsel etter tjenester kan ha mange årsaker. En forklaring kan være at beslutninger om tjenestetilbud tas av lokale byråkrater og politikere som forfølger andre mål enn det flertallet av innbyggerne i kommunen har. Lokale myndigheter vil da ønske et høyere nivå på det kommunale budsjettet enn velgerne i kommunen. En annen årsak til imperfeksjoner i det politiske systemet på lokalplanet kan være at pressgrupper får gjennomslag, eller at velgerne er dårlig organisert slik at de ikke klarer å påvirke beslutningstakerne. I denne sammenheng finner utvalget det verdt å peke på at et bunnfradrag i eiendomsskatten vil føre til at store velgergrupper ikke betaler eiendomsskatt. Bunnfradrag fører dermed til at lokaldemokratiet fungerer dårlig og at kommunene blir mindre egnet til å ha det lokale ansvar for finansieringen av kommunale tjenester.

Mot disse forhold bør det anføres at skattekonkurranse mellom kommuner kan tenkes å disiplinere lokale myndigheter. Det skyldes at innbyggerne – dersom de er misfornøyd med den kommunale styringen – kan tenkes å bytte bostedskommune. Hvor mye vekt en skal legge på dette argumentet vil avhenge av hvor mobile skattyterne i en kommune er. Generelt er det imidlertid ikke grunn til å anta at folks flytteønsker er særlig sterkt påvirket av eiendomsskattens nivå. Dermed er det slik at selv om man kommer til den konklusjon at velgerkontrollen fungerer dårlig på kommunalt nivå, så impliserer ikke dette at en statlig eiendomsskatt i større grad vil reflektere velgernes ønske. I en slik situasjon kan det tenkes at stat og kommune er like egnet til å finansiere lokal tjenesteproduksjon.

Det kan reises spørsmål om lokale myndigheter i tilstrekkelig grad tar hensyn til hva innbyggerne ønsker av tjenester. Det skyldes dels den konkrete utforming eiendomsskatten har i det norske skattesystemet. Siden eiendomsskatten er relativt beskjeden og inngår sammen med andre skattefundamenter, kan ikke innbyggerne i en kommune danne seg en klar oppfatning av hvordan provenyet fra eiendomsskatten anvendes. Isolert sett er dette et argument for å gi kommunene større frihet i skattepolitikken. Imidlertid tyder erfaringer fra USA på at selv i kommuner med

høy eiendomsskatt kan det være problemer med velgerkontrollen. Utvalget mener derfor at det finnes gode grunner for å begrense den lokale beskatningsretten.

6.3.3 Skattekonkurranse

Utvalget vil påpeke at det er problemer knyttet til skattekonkurranse mellom kommuner. Med skattekonkurranse menes at kommuner vil konkurrere om å holde lav skatt for å tiltrekke personer og næringsvirksomhet til kommunen eller i det minste beholde dem. På den positive side vil utvalget anføre at skattekonkurranse kan disiplinere kommunene til å effektivisere driften av kommunal sektor. Det skyldes at en kommune som ikke driver effektivt og/eller som har et dårlig tjenestetilbud, risikerer at investorer flytter investeringer til andre kommuner. Slik utflytting medfører en svekkelse av det lokale finansieringsgrunnlaget, og reduserer således kvaliteten og omfanget av kommunal tjenesteproduksjon. I kommuner hvor lokaldemokratiet fungerer, vil slik utflytting få konsekvenser for den sittende politiske ledelse ved at sannsynligheten for gjenvalg reduseres. Slik sett fungerer skattekonkurranse som en effektiviseringsmekanisme. Imidlertid vil skattekonkurranse kunne føre til et for lavt kommunalt tjenestetilbud. Det skyldes at hver kommune vil forstå at høye skattesatser kan drive investeringer ut av kommunen. Den negative effekten av et for lite kommunalt tjenestetilbud kan derfor overstige effektiviseringsgevinsten.

Hvorvidt argumentet om skattekonkurranse er relevant for norske forhold er vanskelig å vite. Der foreligger lite forskning som behandler graden av mobilitet og motivene for skattyteres flyttebeslutninger. Det faktum at de fleste kommuner som har innført eiendomsskatt har valgt å anvende høyeste sats, er en indikasjon på at skattens størrelse i dagens system neppe skaper nevneverdige problemer knyttet til skattekonkurranse.

Utvalget vil imidlertid fremheve at med det nivå eiendomsskatten har i dag, er det liten grunn til å frykte at skattekonkurranse er et stort problem. Dersom eiendomsskatten forblir kommunal og frivillig, taler imidlertid problemet knyttet til skattekonkurranse isolert sett for at skatten også i fremtiden bør være beskjeden.

6.3.4 Makroøkonomiske styringsproblemer

Et argument mot kommunal frihet i skattepolitikken er at slik frihet kan legge føringer på sentrale myndigheters muligheter til makroøkonomisk styring. Det skyldes at skattepolitikken har flere mål. Et slikt er å regulere den samlede etterspørsel. For eksempel kan det av hensyn til konjunkturpolitikken være ønskelig å dempe veksten i offentlige overføringer med det siktemål å dempe offentlig etterspørsel. Dersom et slikt styringsmål blir møtt med at kommunene kompenserer ved å heve eiendomsskatten, vil ikke det nasjonale styringsmål bli nådd. Liknende komplikasjoner kan oppstå dersom sentrale myndigheter ønsker å stimulere privat konsum og kommunene motvirker dette ved økt eiendomsskatt. Lokal beskatningsrett minsker dermed skattepolitikken betydning som finanspolitisk instrument. Erfaringer både fra Danmark og Sverige tyder på at dette har vært et problem. Tiltak i disse landene har derfor gått ut på å redusere den kommunale frihet. Med dagens nivå på eiendomsskatten i Norge, synes de makroøkonomiske problemene å være små. Gitt at eiendomsskatten fremdeles skal være frivillig og kommunal, tilsier isolert sett de makroøkonomiske problemene at eiendomsskatten holdes på et moderat nivå.

6.3.5 Fordelingspolitiske hensyn

Et problem knyttet til lokal fri beskatningsrett er at denne kan føre til store forskjeller mellom kommuner når det gjelder nivået på kommunal tjenesteproduksjon og skattesatser. Slike kommunale forskjeller kan skyldes at skattegrunnlagene kan være skjevfordelt mellom kommuner, eller at kommunene har ulike preferanser for kommunal tjenesteproduksjon. De fordelingspolitiske implikasjonene av lokal beskatningsrett kan således avvike fra de nasjonale prioriteringer. Spørsmålet er da om man av fordelingspolitiske hensyn burde avstå fra lokal frihet i skattleggingen av eiendom.

Dersom man skulle mene at nasjonale fordelingspolitiske hensyn kommer i konflikt med kommunenes frie beskatningsrett av eiendom, må det skyldes at nasjonal utjevningsspolitikk ikke er mulig i et system med delvis lokal beskatningsrett. Et slikt problem kan tenkes å oppstå dersom skattegrunnlagene er svært ujevnt fordelt, samt at kommunene har stor grad av frihet i skattepolitikken. Utvalget kan ikke se at dette vil være tilfelle gitt at eiendomsskatten i fremtiden blir relativt beskjeden.

6.4 OPPSUMMERING

I valget mellom en statlig eiendomsskatt med uniform skattesats og en obligatorisk kommunal eiendomsskatt er det pekt på at begge typer skattlegging ikke vil bryte med prinsippet om skattemessig nøytral behandling av ulike investeringer. Dette er en fordel som et system med en frivillig eiendomsskatt ikke vil ha. I diskusjonen om statlig eller kommunal eiendomsskatt er det dessuten fremholdt at en kommunal skatt i større grad vil kunne reflektere lokale preferanser for kommunal tjenesteproduksjon. Siden eiendomsskatten kun er ett av mange skattegrunnlag, er det usikkert hvor mye vekt man skal legge på dette forhold. En kommunal eiendomsskatt kan ha den ulempe at den medfører fordelingspolitiske konsekvenser pga skjev skattegrunnlag som avviker fra nasjonale prioriteringer. Utvalget mener likevel at dette neppe er noe stort problem, dels fordi eiendomsskatten er kun ett av mange skattegrunnlag, og dels vil utvalget peke på at staten har andre muligheter for å drive inntektsutjevning.

I spørsmålet om frivillig kontra obligatorisk eiendomsskatt er det pekt på at en frivillig eiendomsskatt vil gi en tettere sammenheng mellom skattegrunnlag og tjenestetilbud enn det en obligatorisk kommunal skatt vil. En frivillig kommunal skatt kan dermed i utgangspunktet danne grunnlag for en bedre tjenesteproduksjon i kommunene enn en obligatorisk eiendomsskatt. Imidlertid har utvalget pekt på en rekke forhold som kan svekke denne konklusjonen. Blant annet kan skattekonkurranse, manglende velgerkontroll og makroøkonomiske hensyn veie så tungt at en ikke anbefaler kommunal frihet i skattepolitikken.

6.5 KONKLUSJON

Utvalget mener at i valget mellom en obligatorisk kommunal eiendomsskatt og en statlig eiendomsskatt, er en obligatorisk kommunal eiendomsskatt å foretrekke. Utvalget har her lagt vekt på at en kommunal obligatorisk eiendomsskatt ikke vil bryte med nøytralitetsprinsippet i skattleggingen av kapital. Dessuten vil en obligatorisk kommunal skatt medføre at kommunen selv får skatteinntektene. Dette gir kommunene incitament til å gi innbyggerne et bedre tjenestetilbud enn om skatten var statlig. Mot dette må fremholdes de negative forhold knyttet til *fordelingspolitikk*. Utvalget antar at hensynet til fordelingspolitikken, og da spesielt det forhold at skattegrunnlaget kan være skjev, neppe kan sies å være sterkt nok til å gå imot lokal beskatningsrett. Det skyldes dels at staten kan drive utjevningsspolitikk bl a gjennom

inntektsoverføringssystemet, og dels at utvalget mener at eiendomsskatten fortsatt skal være relativt beskjeden.

I spørsmålet om eiendomsskatten skal være frivillig eller obligatorisk kommunal, er utvalget innforstått med at det er ønskelig å tilstrebe skattemessig likebehandling av alle typer investeringer. Dette forhold må veies opp mot den gevinst en oppnår med at eiendomsskatten får en større lokal forankring enn hvis den var obligatorisk. Utvalget mener at dette ikke er noe lett valg, men at det er ønskelig med en viss frihet i den kommunale skattepolitikken og at eiendomsskatten er relativt godt egnet. Det skyldes at eiendom er et relativt immobilt skattefundament slik at de negative effekter av skattekonkurranse i liten grad får betydning. Utvalget vil derfor legge avgjørende vekt på det positive i at kommunene i større grad får ansvaret for å forvalte sitt eget skattegrunnlag og dermed gis incitamentet til å skape en tettest mulig sammenheng mellom skatteinntekter og tjenesteproduksjon. Utvalget er imidlertid klar over at problemer knyttet til *velgerkontroll*, *skattekonkurranse* og *fordelingspolitiske forhold*, samt hensynet til den *nasjonale skattebyrde*, gjør det ønskelig med begrensninger i den lokale beskatningsretten.

Utvalgets flertall (formannen, Christensen, Fagereng, Rasmussen, Ringdal, Schjelderup og Venstad) vil derfor anbefale at eiendomsskatten blir frivillig kommunal, men at det settes maksimumsgrenser for eiendomsskatten og at eiendomsskatten da fortsatt bør holdes på et beskjedent nivå. Utvalget vil også tilrå at kommunene bare i liten grad selv skal kunne bestemme hvilke eiendommer som skal kunne unntas fra eiendomsskatt (jf "*Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten*" i kapittel 8). Det skyldes at utvalget i liten grad tror at velgerkontrollen fungerer feilfritt, samt at hensynet til skattemessig likebehandling skal gjelde til en viss grad.

Et mindretall (Berre og Graver) mener at kommunene bør ha plikt til å innføre eiendomsskatt for eiendommene i kommunen. Unntak bør gjøres for nærmere angitte kategorier eiendommer, jf behandlingen i "*Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten*" i kapittel 8. Kommunene bør ha frihet til å bestemme satsene for eiendomsskatten, innen lovsatte rammer.

Mindretallet anser obligatorisk eiendomsskatt som en mer naturlig del av et helhetlig skattesystem, enn om kommunene skal ha full frihet med hensyn til om denne skatt skal innføres. Utvalget summerer i "*Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt*" i kapittel 5 opp sine drøftinger av det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatten. Det konkluderes med at denne skatten må betraktes som en skatt på linje med andre skatter. Når utvalget går inn for at eiendomsskatten bør bestå, er det som sentrale faktorer vist til at

- de mest mobile skattegrunnlagene, typisk finanskapital, er enkle å flytte ut av landet med de internasjonale rammebetingelsene som eksisterer, og flere og flere land går over til økt vekt på skattlegging av immobile skattegrunnlag som fast eiendom
- investeringer i fast eiendom er uforholdsmessig gunstige i forhold til bankinnskudd.

Etter mindretallets syn er dette argumenter som tilsier at eiendomsskatten bør ses som en generell skatt og gjelde for hele landet, uavhengig av kommunale beslutninger. Det er også argumenter som tilsier gjennomgang av skattleggingen av fast eiendom generelt, der også inntekts- og formuesskatten tas med i vurderingene. I utvalgets mandat er det understreket at utvalget skal basere seg på at denne beskatningen i hovedsak skal forbli som i dag. Det har medført at mindretallet mener at det i dag ikke bør gjøres vesentlige endringer i eiendomsskatten i nåværende form, og at det dermed nå ikke er rom for vesentlig økning i eiendomsskatten for den enkelte skatt-

yter i de kommuner hvor det i dag utskrives eiendomsskatt, i forhold til dagens system. I de kommuner som må utskrive eiendomsskatt etter mindretallets forslag, vil det selvsagt bli en økning i skattebyrden. Men denne økningen vil skape likhet over kommunegrenser.

Etter mindretallets vurdering vil innføring av en obligatorisk kommunal eiendomsskatt på sikt befeste denne skattens plass i det samlede skattesystem. Den vil da spille en klarere og mer integrert rolle i den generelle skattepolitikken. Systemet vil også fremstå som mer helhetlig for de enkelte skattytere.

Mindretallet ser følgende tre hensyn som sentrale når det gjelder avveiningen av om eiendomsskatten helt eller delvis bør være obligatorisk eller frivillig:

- Hensynet til lik skattemessig behandling av fast eiendom, uavhengig av hvor i landet en bor.
- Hensynet til lokalt demokrati, om det tilsier frihet for kommunene i spørsmålet om eiendomsskatt skal innføres eller ikke.
- Fordelingspolitiske hensyn, som særlig vil gjøre seg gjeldende om en i et fremtidig skattesystem får en dreining i retning av økt skattlegging av fast eiendom. Dette må innebære begrensninger i den kommunale beslutningsfriheten.

Hensynet til fiskal frihet for kommunene bygger på at lokale beslutninger i bedre grad sikrer at lokale behov tas vare på, og at demokratihensyn og mulighet for velgerkontroll tilsier at beslutninger tas nær dem de skal gjelde for. Men denne desentraliseringsgevinst forutsetter bl a at eiendomsskatten inntar en større plass enn den nå gjør, i såvel kommunenes som de enkelte skattyteres økonomi. For at velgerkontrollen skal fungere, må velgerne kunne se sammenhengen mellom skattebyrde og nytten av de kommunale tjenester. Slik fungerer ikke eiendomsskatten i dag. Kommuner med eiendomsskatt kan ikke generelt vise til bedre kommunale tjenestetilbud enn kommuner som ikke har innført skatten. Kommunene har langt på vei prioritert innføring av kommunale avgifter fremfor eiendomsskatt til inndekning av kommunale tjenester som gjelder fast eiendom, som vei-, vann- og kloakkavgifter. Både for kommunene og innbyggerne veier disse avgiftene langt tyngre. Dette historiske grunnlaget for eiendomsskatten bør inngå i mulige fremtidige vurderinger av den samlede skattlegging av fast eiendom.

Mindretallet finner etter dette at hensynet til den lokale beslutningsfrihet her er av mer generell art, og i mindre grad slår ut når det gjelder eiendomsskatten. Hensynet til likhet for skattyterne må da gå foran. Frihet for kommunene betyr tilfeldighet for skattyterne. Eiendomsskattelovgivningen bør sikre størst mulig likebehandling av eiendommer både innen kommunen og mellom kommunene. Systemet bør også tilgodese forutberegnelighet for eiere og kjøpere av fast eiendom. Et annet mindretall (Graver) går inn for at kommunene skal ha adgang til å innføre bunnfradrag for boliger, under et lovsatt tak. Se nærmere om dette under "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10.

KAPITTEL 7

Eiendomsskattens betydning for overføringssystemet til kommunene**7.1 INNLEDNING**

Utvalget drøfter i *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6 med grunnlag i de konklusjoner som trekkes i *"Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt"* i kap 5 om eiendomsskatten bør videreføres som en kommunal skatt eller i stedet bør bli en statlig skatt. Utvalget konkluderer med at eiendomsskatten bør forbli en kommunal skatt.

Videre drøfter utvalget om den fiskale frihet kommuner i dag har gjennom eiendomsskatten bør videreføres, eller om skatten bør utskrives med uniform skattesats i alle landets kommuner. Ut fra en samlet vurdering konkluderer utvalgets flertall med at en fiskal frihet på linje med hva kommuner i dag har bør videreføres.

I henhold til mandatet skal utvalget, dersom skatten skal forbli kommunal, «vurdere hvilken betydning eiendomsskatten bør ha ved fordeling av tilskudd fra staten». Utvalget antar at det med dette siktes til om inntekter fra eiendomsskatt helt eller delvis bør medregnes ved fordeling av tilskudd gjennom inntektssystemet for kommuner.

Utvalget gir i *"Inntektssystemet for kommunene"* i kapittel 7.2 en beskrivelse av dagens inntektssystem og systemet slik det vil bli gjort gjeldende fra og med 1997.

I *"Fordeling av inntekter fra eiendomsskatt på kommuner og utvalgets vurdering av behov for utjevning"* i kapittel 7.3 drøfter utvalget hvorvidt og i hvilken grad det bør tas hensyn til inntekter fra eiendomsskatt i overføringssystemet til kommuner.

I kapittelvedlegget angis ulike metoder for å ta hensyn til kommunenes inntekter fra eiendomsskatt ved fordelingen av tilskudd til kommunene gjennom inntektssystemet.

7.2 INNTEKTSSYSTEMET FOR KOMMUNENE

Statlige tilskudd står i 1994 for om lag 40 prosent av kommunenes driftsinntekter. I underkant av 30 prosent av kommunenes driftsinntekter fordeles som statlige rammetilskudd til kommunene gjennom inntektssystemet, mens om lag 10 prosent av kommunenes driftsinntekter er øremerkede tilskudd fra staten.

Gjennom inntektssystemet til kommunene utjevnes forskjeller i skatteinntekter, og kommuner kompenseres for ufrivillige kostnadsulempes ved framstilling av nasjonale velferdstjenester. Bakgrunnen for utjevningsordningene er den nasjonale målsetting om et mest mulig likeverdig tjenestetilbud uavhengig av bosted.

7.2.1 Dagens inntektssystem (t o m 1996)

Inntektssystemet, som ble gjort gjeldende fra 1986, ble basert på det finansielle ansvarsprinsipp, dvs at det forvaltningsnivå som har ansvaret for oppgaveløsningen, også bør ha det finansielle ansvaret. Overføringene gjennom inntektssystemet ble utformet som rammetilskudd, fordelt etter objektive kriterier, som kommuner og fylkeskommuner fritt kunne disponere innenfor gjeldende lov- og regelverk. Med objektive kriterier menes kvantifiserbare kjennetegn som kommuner og fylkeskommuner ikke kan påvirke gjennom egne disposisjoner. Det ble framhevet at større

lokal frihet i prioriteringen og løsningen av oppgavene ville gi det lokale selvstyret et mer reelt innhold. I tillegg ville det bidra til effektivitet fordi tjenesteproduksjonen i større grad kunne tilpasses lokalbefolkningens ønsker og lokale kostnadsforhold.

Etter omleggingen i 1994 består inntektssystemet av fire tilskudd (I parentes tilskudd for 1996):

- Inntektsutjevnerende tilskudd (3,2 mrd kr)
- Utgiftsutjevnerende tilskudd (17,6 mrd kr)
- Skjønnsstilskudd (1,3 mrd kr)
- Nord-Norge tilskudd (1,0 mrd kr)

Inntektssystemet ivaretar altså både inntekts- og utgiftsutjevning. Gjennom inntektsutjevningen sikres alle kommuner og fylkeskommuner en viss minsteinntekt pr innbygger. For kommune er minsteinntektsgarantien 96,2 prosent av gjennomsnittlig inntekts- og formuesskatt pr innbygger i landet. I tillegg er det en trekkordning for kommuner med skatteinntekt pr innbygger over 140 prosent av landsgjennomsnittet. Trekket utgjør 50 prosent av det overskytende beløpet.

Det utgiftsutjevnerende tilskuddet skal kompensere for forskjeller i beregnet utgiftsbehov. Prinsippet i utgiftsutjevningen er at det, gitt et likt egenfinansieringskrav pr innbygger, gis full kompensasjon for forskjeller i beregnet utgiftsbehov. Det utgiftsutjevnerende tilskudd legges altså på toppen av et beløp som er likt pr innbygger, som kommunene må finansiere selv gjennom inntekter fra inntekts- og formuesskatt. Det er etablert kostnadsnøkler, bestående av kriterier og vektorer, som uttrykker relative forskjeller i beregnet utgiftsbehov. Det ble stilt følgende krav til kriterier som skal inngå i kostnadsnøkler:

- Kommuner må ikke ved egne disposisjoner ha innvirkning på kriteriene slik at størrelsen på tildeling blir påvirket.
- Antall kriterier bør begrenses.
- Kriteriene bør i størst mulig grad kunne tallfestes gjennom lett tilgjengelig og ikke for gammel statistikk.

Kriteriene i kostnadsnøkkelene fanger opp både variasjon i etterspørselen etter kommunale tjenester og kostnadsforskjeller i produksjonen av tjenestene. Det viktigste elementet i kostnadsnøkler er et sett av alderskriterier. De fanger opp at etterspørselen etter undervisningstjenester, helsetjenester og eldreomsorg i stor grad avhenger av befolkningens alderssammensetning. Det gis kompensasjon for kostnadsulemper som skyldes spredt bosettingsmønster og lavt innbyggertall. Endelig blir det gitt særskilte tillegg til de ni største byene og kommunene i Troms og Finnmark.

Skjønnsstilskuddet skal kompensere for ekstraordinære utgifter og inntektsbortfall, og for forhold av permanent karakter som ikke fanges opp gjennom inntekts- og utgiftsutjevningen.

Nord-Norge-tilskuddet, et særskilt tilskudd til kommuner i Nord-Norge, er i hovedsak regionalpolitisk begrunnet.

7.2.2 Omlegging av inntektssystemet fra og med 1997

I nytt inntektssystem, som Stortinget ga sin tilslutning til 20. juni 1996, er det foretatt endringer både når det gjelder utgiftsutjevning og utjevning av inntekter fra inntekts- og formuesskatt mellom kommuner. Endringene er i hovedsak i samsvar med forslaget fra Rattsø-utvalgets delinnstilling I (NOU 1996:1).

I nåværende inntektssystem har de utgiftsutjevnerende tilskuddene større omfang enn de inntektsutjevnerende tilskuddene. I 1996 er overføringene gjennom utgiftsut-

jevningen 32,5 milliarder kroner, mens overføringene gjennom inntektsutjevningen er 7,4 milliarder kroner (kommuner og fylkeskommuner). Dette betyr at det først og fremst må foretas endringer i utgiftsutjevningen for at fordelingsprofilen skal bli mer uavhengig av de makroøkonomiske rammene for kommuneforvaltningens inntekter.

Stortinget sluttet seg til prinsippet i St prp nr 55 (1995-96) om at utgiftsutjevningen skal utformes som en ren *omfordeling* mellom kommuner avhengig av beregnet utgiftsbehov i stedet for dagens system med *fordeling* ut fra utgiftsbehov. Det tidligere utgiftsutjevnenende tilskudd omgjøres til et innbyggertilskudd som beregnes likt pr innbygger. Utjevningsambisjonene kan i en ren omfordelingsmodell settes uavhengig av størrelsen på innbyggertilskuddet. Utgiftsutjevningen ivaretas ved at kommuner med beregnet utgiftsbehov over gjennomsnittet får et tillegg, mens kommuner med beregnet utgiftsbehov under gjennomsnittet får et fratrekk. Når landsgjennomsnittet benyttes som referansenivå, vil disse tillegg og fratrekk summere seg til null for kommunene samlet.

Endringene innebærer også en omlegging av det inntektsutjevnenende tilskudd. Referansepunktet for minsteinntektskompensasjon foreslås hevet fra dagens nivå på 96,2 prosent til 110 prosent av gjennomsnittlig inntekts- og formuesskatt pr innbygger for kommunene. Mens dagens inntektssystem gir 100 prosent kompensasjon for differansen mellom egne skatteinntekter og referansepunktet, foreslår Regjeringen at kompensasjonsgraden senkes til 90 prosent. Dette gjøres for å skape en viss kopling mellom kommunens skattegrunnlag og inntektsnivå. Forslaget innebærer ingen endring i dagens trekkordning for høye skatteinntekter.

Som i gjeldende inntektssystem vil det bli lagt inn en overgangsordning som innebærer at endringene foretas gradvis. Overgangsordningen er lagt inn for å fordele virkninger av systemomlegginger over noen år slik at kommuner får tid til å tilpasse seg nye inntektsforutsetninger. Systemomlegginger kan enten være overgang fra øremerkede tilskudd til tilskudd fordelt etter inntektssystemets objektive kriterier eller endringer i selve kostnadsnøkene i inntektssystemet. I det endrede inntektssystem er det også lagt inn en gradvis opptrapping til ny grenseverdi for minsteinntektskompensasjon.

I sin innstilling til nytt inntektssystem fra 1997 (Innst S nr 286 (1995-96)) uttaler kommunalkomiteens flertall flg når det gjelder endringer i prinsipper for inntektsutjevningen:

«Komiteens flertall, mener at det viktigste er at disse endringene stimulerer kommunene til å legge til rette for lokalt næringsliv for derigjennom å skape større trygghet for fremtidige inntekter. En betydelig svakhet ved dagens inntektssystem har vært at vellykkede inntektsfremmende investeringer fra kommunens side, ikke har vært det samme som økt kommunal handlefrihet. Flertallet er derfor enig med Regjeringen i at det innføres et dynamisk element i inntektsutjevningen.....Flertallet er likevel i tvil om det dynamiske element er tilstrekkelig sterkt, og ber om at Regjeringen ved fremleggelsen av neste kommuneøkonomiproposisjon gjør en særskilt vurdering av om et sterkere dynamisk element vil være nyttig virkemiddel for å fremme en mer aktiv næringspolitikk på de lokale forvaltningsnivåer.»

Kommunalkomiteen tok til orde for en bedre kopling mellom den enkelte kommunes skatteinntekter og de inntekter kommunen sitter igjen med etter at statlige tilskudd gjennom inntektssystemet er medregnet. Med dagens system vil endringer i skatteinntekter for de 80 prosent av kommunene som ligger under referansenivået for inntektsutjevnenende tilskudd (96,2 prosent av landsgjennomsnittet) fullt ut bli motsvart av en endring med motsatt fortegn i inntektsutjevnenende tilskudd. I det nye

inntektssystemet vil disse kommunene beholde 10 prosent av en økning i skatteinntekter. Komiteen ber om at det vurderes å la kommunene beholde en noe større andel.

7.2.3 Eiendomsskatt og inntektssystemet

Som nevnt i 7.2.1 (og 7.2.2) har kommunens egne inntekter fra formues- og inntektsskatt direkte betydning for størrelsen på kommunens rammetilskudd dersom slike inntekter tilsvarer mindre enn 96,2 prosent (fra 1997 110 prosent) gjennomsnittlige inntekter fra inntekts- og formuesskatt for landet, regnet i kr pr innbygger. Inntektene fra inntekts- og formuesskatt har også en direkte betydning for rammetilskuddet dersom disse skatteinntektene utgjør mer enn 140 prosent av landsgjennomsnittet regnet i kr pr innbygger.

Inntekter fra eiendomsskatt medtas ikke i grunnlaget ved fordeling av inntektsutjevnenne tilskudd. Dette gjelder både inntektssystemet t o m 1996, og inntektssystemet som gjøres gjeldende f o m 1997. Eiendomsskatteinntektene har derfor ingen direkte betydning for størrelsen på den enkelte kommunes rammetilskudd. Om begrunnelsen for å holde eiendomsskatten utenfor inntektsutjevning heter det i St meld nr 26 (1983-84) s 29 – 30:

«Departementets prinsipielle syn er at skatter og avgifter der kommunene i dag i ulik grad har utnyttet skattegrunnlaget, bør holdes utenfor. Dette gjelder eiendomsskatt, en del avgifter av mindre betydning og avgifter som må oppfattes som betaling for tjenester, gebyrer (vann- og kloakkavgift, barnehagebetaling mv.). Dersom utviklingen går i retning av større likhet for utskrivning av eiendomsskatt og avgifter som har en ren fiskal begrunnelse, bør en vurdere om også disse skal tas med i vurderingsgrunnlaget.»

Statens finansielle styring av kommunesektoren skjer gjennom fastsetting av rammer for sektorens inntekter. I inntektsrammen inngår skatteinntekter, overføringer fra staten og gebyrer mv. Dette innebærer at innenfor en gitt samlet inntektsramme vil vekst i en av inntektskomponentene, f eks eiendomsskatteinntekter, måtte motsvares av tilsvarende reduksjon i en av eller som en sum av reduksjoner i de øvrige inntektskomponentene, herunder rammetilskudd fra staten. Eiendomsskatteinntekter vil derfor kunne ha en indirekte virkning for rammetilskuddene.

I tillegg til det faste tilskudd tildeles kommuner gjennom inntektssystemet et skjønnstilskudd. Innretningen på skjønnstilskuddet er slik at kommuner med store inntekter *bl a* fra eiendomsskatt ofte ikke vil oppfylle kriterier for å motta skjønnstilskudd. Inntekter fra eiendomsskatt tas det altså i dagens system til en viss grad hensyn til gjennom skjønnstilskuddet. At tilskuddet er fastsatt ut fra skjønn gjør det imidlertid vanskelig å synliggjøre i *hvilken grad* inntekter fra eiendomsskatt motsvares av reduserte overføringer gjennom inntektssystemet.

7.3 FORDELING AV INNTEKTER FRA EIENDOMSSKATT PÅ KOMMUNER OG UTVALGETS VURDERING AV BEHOV FOR UTJEVNING

Inntektsutjevningen har sin bakgrunn i at inntekter fra formues- og inntektsskatt er ujevnt fordelt mellom kommuner. For å sette alle kommuner i stand til å gi et likeverdig tilbud av nasjonale velferdsgoder, kompenseres kommuner med lave skatteinntekter. Rattsø-utvalget har i sin delinnstilling I (NOU 1996:1) foretatt en prinsipiell vurdering av inntektsutjevning:

«Hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet tilsier at kostnadene ved kommunal og fylkeskommunal tjenesteproduksjon skal dekkes av befolkningen som har nytte av tjenestene. Finansieringen av kommuneforvaltningens tjenesteproduksjon bør med andre ord ha full lokal forankring.

Ønsket om effektiv ressursbruk kan komme i konflikt med ønsket om rettferdig fordeling. Dersom kommunale og fylkeskommunale tjenester fullt ut skulle finansieres av det lokale inntektsgrunnlaget, ville forskjellene i tjenestetilbud reflektere forskjellene i inntektsgrunnlag (skattegrunnlag). Dette er hovedargumentet for et overføringssystem som kompenserer for forskjeller i skattegrunnlag (skatteinntekter) mellom kommuner og mellom fylkeskommuner.

I fastsettelse av ambisjonsnivå i inntektsutjevningen er det nødvendig å foreta en avveining mellom ønsket om effektiv ressursbruk og ønsket om rettferdig fordeling. Et høyt ambisjonsnivå bidrar til rettferdig fordeling, men innebærer også at finansieringen av kommunesektoren får liten lokal forankring. Dette kan gi redusert effektivitet fordi befolkningen som har nytte av tjenestene ikke bærer kostnadene fullt ut.»

Motivet bak en inntektsutjevningsordning er å oppnå en fordeling som er rettferdig i den forstand at alle kommuner settes i stand til å gi et likeverdig tilbud av nasjonale velferdsgoder. Den fordeling kommunenes egne inntekter fra inntekts- og formuesskatt gir muliggjør ikke dette. Hvor store inntekter den enkelte kommune skal ha garanti for, eller når kommuner skal få redusert sine inntekter fra inntekts- og formuesskatt, avhenger av ambisjonene for utjevning av forskjeller. Å medta inntekter fra eiendomsskatt ved fordelingen av inntektsutjevningstilskudd, kan innebære økte utjevningsambisjoner.

Når det skal vurderes om inntekter fra eiendomsskatt bør medtas i grunnlaget for fordeling av inntektsutjevningstilskudd, vil fordelingen av eiendomsskatteinntekter mellom kommuner stå sentralt. Motivet bak en utjevningsordning ligger nettopp i at der eksisterer en skjevfordeling mellom kommuner som bør utjevnes. Dagens fordeling av eiendomsskatteinntekter angis i *"Dagens fordeling av inntekter fra eiendomsskatt på kommuner"* i avsnitt 7.3.1. Det foreligger ikke statistikk over fordeling av eiendomsskattegrunnlag mellom kommuner. Dersom eiendomsskatt skal medregnes ved fordeling av inntektsutjevningstilskudd fra staten, må det foretas et valg mellom å fordele ut fra eiendomsskattegrunnlag eller ut fra eiendomsskatteinntekter. I et skattesystem med uniforme kommunale skattesatser vil skattegrunnlaget entydig bestemme kommunens skatteinntekter. Det vil da være uten betydning om en utjevningsordning baserer seg på *skattegrunnlag* eller *skatteinntekter*. Ved varierende kommunale skattesatser vil en slik entydig sammenheng ikke være tilstede. Dette innebærer at kommuner gjennom egne disposisjoner kan påvirke eiendomsskatteinntektene. Konsekvenser av å utjevne ut fra hhv eiendomsskatteinntekter og eiendomsskattegrunnlag med ulike utjevningsambisjoner belyses i vedlegget til dette kapittel.

7.3.1 Dagens fordeling av inntekter fra eiendomsskatt på kommuner

Tabell 7.1 viser hvordan eiendomsskatteinntekter for 1994 varierer mellom kommunene. Tabellens forspalte relaterer eiendomsskatteinntektene til landsgjennomsnittet for ordinær inntekts- og formuesskatt pr innbygger. Tabellens første linje viser kommuner der inntekter fra eiendomsskatt utgjør mer pr innbygger enn det gjennomsnittskommunen får i ordinær inntekts- og formuesskatt (større enn 100 prosent) osv.

Tabell 7.1: Fordeling av eiendomsskatt

1994 Nivå*)	Antall kommuner	Samlet innb.tall	Gj.snittlig kommunestørrelse
Mer enn 100 pst	8	11962	1495
50-100 pst	9	18561	2062
25-50 pst	25	100334	4013
10-25 pst	41	278174	6785
0-10 pst	174	2060819	11844
0 pst	177	1395159	7882
Totalt**))	434	3865009	8906

* Eiendomsskatt og i prosent av landsgjennomsnittet for ordinær skatt på inntekt og formue (utenom Oslo)

* Utenom Oslo

Tabellen viser at 8 kommuner har større inntekter pr innbygger fra eiendomsskatt enn det som er landsgjennomsnittet for inntekts- og formuesskatt. Tabellen viser videre at det er til sammen 42 kommuner som har inntekter fra eiendomsskatt som utgjør mer enn 25 prosent av landsgjennomsnittet. Disse kommunene omfatter 3,4 prosent av befolkningen utenom Oslo, og står for i overkant av 30 prosent av eiendomsskatten. Samlet har disse 42 kommunene inntekter fra eiendomsskatt på om lag 700 mill kroner.

Tabell 7.1 viser, i likhet med oversikten i "[Oversikt over bruken av eiendomsskatt](#)" i kapittel 4, at eiendomsskatteinntekter *med dagens system* er skjevfordelt mellom kommuner på den måten at en relativt liten andel mindre kommuner har særlige høye eiendomsskatteinntekter.

Ulikheter i eiendomsskatteinntekter kan skyldes forskjeller i eiendomsskattegrunnlag, men også at kommuner lar være å skrive ut eiendomsskatt eller benytter en lavere sats enn maksimalsatsen. Kommunene følger også ulik praksis ved verdsettelse av eiendommer. Selv om det korrigeres for slike forhold finner utvalget likevel grunn til å anta at også eiendomsskattegrunnlaget er skjevfordelt mellom kommuner ved at *enkelte* mindre kommuner innehar særlig verdifulle eiendommer.

7.3.2 Utvalgets vurdering

Etter utvalgets oppfatning er problemer knyttet til skjevheter i eiendomsskatteinntekter mellom kommuner begrenset til et mindre antall, *i all hovedsak kraftkommuner*. Utvalget viser til at kun 17 av landets kommuner i 1994 hadde inntekter pr innbygger fra eiendomsskatt som utgjorde mer enn 50 prosent av gjennomsnittlige inntekter pr innbygger av inntekts- og formuesskatt (ca 11 000). Samlet innbyggertall i disse kommunene utgjorde ca 30 000. 42 kommuner hadde eiendomsskatteinntekter som utgjorde mer enn 25 prosent av gjennomsnittlige inntekter fra inntekts- og formuesskatt. For 1/5 av kommunene utgjorde andelen mer enn 10 prosent av gjennomsnittlige inntekter pr innbygger fra inntekts- og formuesskatt. Samlet innbyggertall for disse kommuner utgjør om lag 0,4 mill. For de øvrige kommuner er andelen under 10 pst (i overkant av 100 kommuner), eller eiendomsskatt blir ikke utskrevet som følge av at vilkår ikke er oppfylt eller at det ikke er politisk flertall for dette.

Utvalgets flertall foreslår i "[Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?](#)" i kapittel 6 at eiendomsskatten videreføres som en frivillig kommu-

nal skatt. I "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9 gjennomgår utvalget verdsettelsesregler for eiendomsskatteformål, og i "*Bunnfradrag og satsstruktur*" i kapittel 10 satsstruktur. Utvalgets forslag til verdsettelsesregler vil isolert sett medføre en betydelig utvidelse av skattegrunnlaget. En slik utvidelse blir imidlertid motvirket av utvalgets forslag til satsstruktur. Kommuner har i dag ulik praksis ved verdsettelse for eiendomsskatteformål. En konsekvens av utvalgets forslag til verdsettelsesregler og satsstruktur vil derfor være at skatteprovenyet i mindre kraftkommuner kan reduseres, mens øvrige kommuner kan få et uendret skatteproveny, eller en mindre økning i skatteprovenyet. De foreslåtte endringer vil derfor ventelig medføre at eiendomsskattegrunnlaget blir jevnere fordelt enn i dag.

Et flertall i utvalget mener at skjevheter i fordelingen av kommunenes eiendomsskatteinntekter isolert sett kan trekke i retning av å regne eiendomsskatteinntektene med ved fordelingen av tilskudd gjennom inntektssystemet. At eiendomsskatten videreføres som en frivillig skatt for kommunene kan trekke i retning av det motsatte standpunkt. Flertallet i utvalget finner det vanskelig å ta et klart standpunkt til om eiendomsskatteinntekter bør medregnes. Dette har sammenheng med følgende:

- Utvalget har angitt prinsipper for verdsettelse av eiendommer for eiendomsskatteformål samt foreslått satsstruktur. Det har imidlertid vært umulig for utvalget å danne seg noe noenlunde klart bilde av hvordan endringer i verdsettelsesreglene vil slå ut på de forskjellige kommuner. Det er derfor ikke mulig å angi hvordan eiendomsskattegrunnlaget etter omleggingen vil fordele seg på kommuner. Som påpekt av Rattsø-utvalget i sin delinnstilling I, er en utjevningsordning forbundet med kostnader. Dersom skjevheter i eiendomsskattegrunnlaget etter omleggingen er knyttet til et fåtall kommuner, kan gevinstene ved å foreta en utjevning være så lave at de ikke forsvarer kostnadene ved en utjevning.
- Utjevning av forskjeller i skattegrunnlag er ikke et mål i seg selv, men lar seg forsvare så langt slik utjevning er nødvendig for å oppfylle en nasjonal målsetting om et likeverdig tilbud av nasjonale velferdsgoder. Å medta eiendomsskatteinntekter ved fordelingen av tilskudd gjennom inntektssystemet kan innebære økte utjevningsambisjoner. Etter utvalgets syn vil en utjevningsordning best kunne utformes når en ser det totale skattegrunnlag (inntekts-, formues- og eiendomsskatt) under ett. Dette ligger utenfor utvalgets mandat.

Dersom fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget er slik at der er behov for en utjevning, vil en utjevningsordning ut fra eiendomsskattegrunnlaget i den enkelte kommune etter flertallets oppfatning være å foretrekke. Bakgrunnen for dette er at den enkelte kommune ikke kan påvirke kompensasjonsbeløpet eller beløpet for trekk i skatteinntekter pga høyt skattegrunnlag ved eget vedtak om skattesats. Utvalget viser her til at et grunnleggende prinsipp for inntektssystemet er å foreta fordeling til den enkelte kommune ut fra objektive kriterier. I dette ligger at kommuner i minst mulig grad skal kunne påvirke tilskudd gjennom inntektssystemet ved egne disposisjoner. Dersom utjevning foretas ut fra eiendomsskatteinntekter vil den enkelte kommune kunne påvirke størrelsen på inntektsutjevnenende tilskudd eller trekket i egne skatteinntekter gjennom fastsettelse av skattesats.

Med særlig høye utjevningsambisjoner vil en likevel kunne få et tilleggsproblem. Dette har sammenheng med at mange kommuner med skattegrunnlag over landsgjennomsnittet kan bli nødt til å utskrive eiendomsskatt, i strid med egne ønsker, for å finansiere bidraget til utjevningsordningen.

Utvalget finner det ikke hensiktsmessig å komme med noe konkret forslag til utforming av metode. En utjevningsordning vil best kunne utformes når en ser kom-

munenes totale skatteinntekter i sammenheng. Dette bør vurderes innenfor rammen av det arbeidet Rattsø-utvalget står for.

Et mindretall i utvalget (Fagereng) foreslår at kommunenes inntekter fra eiendomsskatt uansett ikke medregnes ved fordelingen av tilskudd til kommunene gjennom inntektssystemet. Mindretallet begrunner sitt forslag med at problemer knyttet til skjevheter i eiendomsskatteinntekter mellom kommuner er begrenset til et mindre antall kommuner, i all hovedsak kraftkommuner.

Det er på det rene at dersom utvalgets øvrige forslag til opplegg for eiendomsbeskatning i hovedsak blir fulgt opp, blir det uansett en betydelig reduksjon i eiendomsskatteinntektene for de kommuner som har store inntekter fra beskatning av kraftverk. Mindretallet viser her til de foretatte provenyberegninger med eiendomsskattesats på 0,3 pst, som viser at skatten fra kraftverkene vil bli redusert fra 950 millioner til 460 millioner. Mindretallet anser at dette medfører at behovet for inntektsutjevning langt på vei er eliminert eller betydelig redusert. Mindretallet viser også til at inntekter fra eiendomsskatt tas med i betraktning når det gjelder vurderingen på hvorvidt en skal motta skjønnstilskudd. Det medfører at kommuner som mottar store inntekter fra bl a eiendomsskatt normalt ikke vil komme i betraktning for å motta skjønnstilskudd.

Mindretallet viser også til at en inntektsutjevning i prinsippet er lite forenlig med den foreslåtte ordning med eiendomsskatten som en frivillig kommunal skatt.

7.4 VEDLEGG TIL *"Eiendomsskattens betydning for overføringssystemet til kommunene"* I KAPITTEL 7

7.4.1 Metoder for utjevning

En utjevning mellom kommuner kan enten foretas som en utjevning ut fra skattegrunnlag eller som en utjevning av faktiske skatteinntekter. Ved en utjevning av faktiske inntekter likestilles kommuner med like skatteinntekter. To kommuner med ulikt skattegrunnlag kan få like skatteinntekter fordi de nytter ulik skattesats. Ved en utjevning ut fra skattegrunnlag likestilles kommuner med identiske skattegrunnlag, men med ulike faktiske skatteinntekter pga ulik skattesats.

I det gjeldende inntektssystem og inntektssystemet slik det vil bli gjort gjeldende fra og med 1997 utjevnes forskjeller i bokførte inntekter fra inntekts- og formuesskatt mellom kommuner. En utjevning i bokførte inntekter og ikke ut fra skattegrunnlaget kan her forsvares ut fra at alle kommuner nytter en uniform skattesats og at valg mellom utjevning ut fra skattegrunnlag eller ut fra bokført inntekt fra inntekts- og formuesskatt derfor er uten betydning. Utvalget foreslår at eiendomsskatten videreføres som en frivillig kommunal skatt. Det vil derfor kunne påvirke fordelingen av tilskudd gjennom inntektssystemet om en foretar utjevning ut fra skattegrunnlag eller ut fra bokførte inntekter fra eiendomsskatt. I *"Utjevning ut fra skattegrunnlag og utjevning ut fra bokførte inntekter"* i avsnitt 7.4.2 redegjør utvalget særskilt for forskjellen mellom utjevning ut fra skattegrunnlag og utjevning ut fra bokførte inntekter. I *"Virkninger for kommuner gruppert etter inntekt av å medregne proveny (faktisk eller beregnet) fra eiendomsskatt ved fordelingen gjennom inntektssystemet"* i avsnitt 7.4.3 angis virkninger for kommuner gruppert etter inntekt av helt eller delvis å medregne proveny (faktisk eller beregnet) fra eiendomsskatt ved fordelingen av inntektsutjevningstilskudd til kommunene gjennom inntektssystemet.

7.4.2 Utjevning ut fra skattegrunnlag og utjevning ut fra bokførte inntekter

Fordelingen av tilskudd til kommuner gjennom inntektssystemet skjer på grunnlag av såkalte objektive kriterier. Dette er kriterier som på objektivt grunnlag skal gi uttrykk for kommunens tilskuddsbehov. Meningen er at kommunene i minst mulig grad gjennom egne disposisjoner skal kunne innvirke på kriteriene for på den måten å påvirke størrelsen på tilskuddet. Ved en utjevningsordning må det fastsettes referansenivåer for når kommuner mottar inntektsutjevnerende tilskudd pga lave inntekter og når kommuner får redusert sine inntekter pga høye skatteinntekter. Ved en utjevning ut fra skattegrunnlag vil referansenivåene være i prosent av beregnet gjennomsnittlig eiendomsskatt pr innbygger ut fra en bestemt skattesats som er fastsatt for beregningen. Det skattegrunnlag som nyttes i beregningene vil være eiendommer som i henhold til eiendomsskatteloven kan ilegges eiendomsskatt. Som skattesats i beregningene kan nyttes den gjennomsnittlige skattesats som kommunene nytter eller annen normert skattesats. Hvilke eiendomsskatteinntekter kommunen faktisk har, vil i et slikt system være uten betydning for størrelsen på det inntektsutjevnerende tilskudd eller trekket pga høye skatteinntekter. Ved utjevning ut fra eiendomsskatteinntekter foretas fordeling ut fra de skatteinntekter kommuner faktisk har.

Forskjellene mellom å foreta utjevning av skattegrunnlag kontra skatteinntekter er illustrert i tabell 7.2.

Hvordan skattegrunnlaget fordeler seg mellom kommuner er ikke kjent. I eksemplet er det av den grunn anvendt fritt valgte størrelser for å illustrere forskjellene mellom en utjevning ut fra skattegrunnlag og en utjevning ut fra faktiske skatteinntekter. Referansenivåene og kompensasjonsgraden er som for inntektssystemet som gjøres gjeldende fra og med 1997.

I illustrasjonen er det nyttet følgende forutsetninger for utjevningsordningen:

a) Ved beregning av proveny ut fra skattegrunnlag er det nyttet gjennomsnittlig skattesats for kommunene.

b) Kommuner med et beregnet proveny under 110 prosent av landsgjennomsnittet, regnet i kr pr innbygger, vil motta inntektsutjevnerende tilskudd. 110 prosent utgjør altså referansenivået for tilskudd.

c) Kommuner med et beregnet proveny over 140 prosent av landsgjennomsnittet, regnet i kr pr innbygger, vil få et trekk. 140 prosent er altså referansenivået for trekk.

d) Differansen mellom kommunens beregnede proveny og det nedre referansenivået vil bli kompensert for med 90 prosent. Differansen mellom kommunens beregnede proveny og det øvre referansenivået vil bli trukket inn med 50 prosent. Kompensasjons- og trekkgraden er altså henholdsvis 90 og 50 prosent.

e) Ved en utjevning av faktisk proveny er det nyttet tilsvarende referansenivåer og kompensasjons- og trekkgrad.

Tabell 7.2: Utjevning ut fra skattegrunnlag og bokført skatteinntekt

	A	B	C	D	E	F	G
	Skattegrunnlag pr innbygger	Faktisk skattesats	Beregnet skattesats	Faktisk proveny	Beregnet proveny	Trekk og kompensasjon ut fra faktisk proveny	Trekk og kompensasjon ut fra beregnet proveny
Kommune A	6000000	0,2	0,4	12000	24000	5040	-800

Tabell 7.2: Utjevning ut fra skattegrunnlag og bokført skatteinntekt

	A	B	C	D	E	F	G
	Skattegrunnlag pr innbygger	Faktisk skattesats	Beregnet skattesats	Faktisk proveny	Beregnet proveny	Trekk og kompensasjon ut fra faktisk proveny	Trekk og kompensasjon ut fra beregnet proveny
Kommune B	6000000	0,6	0,4	36000	24000	-6800	-800
Kommune C	4000000	0,4	0,4	16000	16000	1440	1440
Kommune D	2000000	0,2	0,4	4000	8000	12240	8640
Kommune E	2000000	0,6	0,4	12000	8000	5040	8640
Gjennomsnitt	4000000	0,4		16000	16000		

Tabellen viser virkninger for fem tenkte kommuner.

Kolonne A viser skattegrunnlag i kr pr innbygger.

Kolonne B viser den skattesats kommuner faktisk benytter.

Kolonne C viser beregnet skattesats (= gjennomsnittlig skattesats).

Kolonne D viser kommunens faktiske skatteproveny pr innbygger (gjennomsnitt = 16 000 kr pr innbygger).

Kolonne E viser kommunenes beregnede proveny pr innbygger når skattegrunnlag og gjennomsnittlig skattesats legges til grunn (gjennomsnitt = 16 000 kr pr innbygger).

Kolonne F viser kompensasjon/trekk i kr pr innbygger når faktisk proveny nyttes som grunnlag for utjevning.

Kolonne G viser kompensasjon/trekk i kr pr innbygger når beregnet proveny nyttes som grunnlag for utjevning.

Kommune A og B representerer kommuner med høyt skattegrunnlag. Mens kommune A nytter en lav skattesats (0,2 prosent), nytter kommune B en høy skattesats (0,6 prosent). Kommune B har derfor betydelig høyere faktiske eiendomsskatteinntekter enn kommune A. Foretas utjevning på grunnlag av faktiske inntekter, vil kommune A motta kr 5 040 i tilskudd pr innbygger (heves til 110 prosent av gjennomsnittet), mens kommune B vil få et trekk på kr 6 800 pr innbygger (50 prosent av den delen som overstiger 140 prosent av gjennomsnittet). Nyttens beregnet proveny vil begge få et trekk på kr 800 pr innbygger (50 prosent av den delen som overstiger 140 prosent av landsgjennomsnittet).

Kommune D og E representerer kommuner med lavt skattegrunnlag, men som nytter hhv lav (0,2 prosent) og høy (0,6 prosent) skattesats. Kommune E har derfor betydelig høyere eiendomsskatteinntekter enn kommune D. Foretas utjevning på grunnlag av faktiske inntekter, vil kommune D motta et tilskudd på kr 12 240 pr innbygger, mens kommune E vil motta kr 5 040 i tilskudd pr innbygger. Begge heves til 110 prosent av landsgjennomsnittet. Foretas utjevning ut fra skattegrunnlag (beregnet proveny) vil begge motta et tilskudd på kr 8 640 pr innbygger (begge heves til 110 prosent av gjennomsnittet).

Ved et system med utjevning ut fra forskjeller i skattegrunnlag vil kompensasjon/trekk skje uavhengig av hvilken skattesats som velges ut fra lokale behov og ønsker. Endringer i skattesatser vil i et slikt system få fullt gjennomslag på kommunenes inntekter, og dermed deres mulighet til å endre omfang og/eller standard på tjenestetilbudet ut fra lokale ønsker og behov. Ved et system med utjevning ut fra forskjeller i faktiske skatteinntekter vil kompensasjon avhenge av hvilken skattesats kommunen har valgt. En utjevning ut fra fordeling av skattegrunnlag vil være mest

i tråd med prinsippet om at kommunene i minst mulig grad skal kunne innvirke på de kriterier tilskudd fordeles etter.

En utjevningsordning basert på skattegrunnlag kan imidlertid gi særlige problemer for kommuner med høyt skattegrunnlag, som eventuelt ikke ønsker å skrive ut skatt, eller skrive ut med en lav sats. I og med at slike kommuner vil være bidragsytere til utjevningsordningen, kan de være tvunget til å skrive ut skatten med en viss sats for å kunne finansiere sitt bidrag. Det vil derfor ligge et press i retning av minst å skrive ut skatten med en sats som muliggjør finansiering av bidraget.

7.4.3 Virkninger for kommuner gruppert etter inntekt av å medregne proveny (faktisk eller beregnet) fra eiendomsskatt ved fordelingen gjennom inntektssystemet

Dersom provenyet fra eiendomsskatten helt eller delvis medtas ved fastsetting av inntektsutjevnenende tilskudd vil dette ha samme virkning som en generell økning i bokførte skatteinntekter. Dette gjelder uavhengig av om en medregner kommunenes faktiske proveny eller et beregnet proveny ut fra faktisk eiendomsskattegrunnlag og en beregningsmessig fastsatt skattesats. I den videre framstilling nyttes «proveny/inntekter» som fellesbetegnelse for faktiske og beregnede størrelser. Som følge av økning i beregningsgrunnlaget vil gjennomsnittlig skatteinntekt pr innbygger, og dermed også grenseverdiene for minsteinntektskompensasjon og trekk pga høye skatteinntekter, øke dersom de fastsatte referansenivåer ikke endres. Kommunenes inntekter fra eiendomsskatt utgjorde i 1994 i gjennomsnitt ca kr 700 pr innbygger. Dersom utvalgets forslag ikke medfører endringer i samlet proveny, vil referansenivåene stige med tilsvarende beløp når en medregner inntekter fra eiendomsskatt fullt ut ved fordelingen av det inntektsutjevnenende tilskuddet til kommunene.

Eiendomsskatteprovenyet medregnes i sin helhet

Dersom proveny (faktisk eller beregnet) fra eiendomsskatt medregnes i inntektssystemet, vil grenseverdiene for minsteinntektskompensasjon og trekk pga høye skatteinntekter stige tilsvarende gjennomsnittlig proveny pr innbygger. Konsekvensen for det inntektsutjevnenende tilskudd for den enkelte kommune vil i tillegg avhenge av nivå på kommunens øvrige skatteinntekter.

Kommuner med mindre enn 110 prosent av gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt)

Rundt 9 av 10 kommuner inngår med dagens modell i minsteinntektskompensasjonsordningen. Kommuner med proveny fra eiendomsskatt pr innbygger tilsvarende landsgjennomsnittet vil ikke få redusert sitt inntektsutjevnenende tilskudd som følge av at disse inntektene medregnes ved fastsetting av tilskuddet.

Kommuner med inntekter fra eiendomsskatt under landsgjennomsnittet vil få kompensert 90 prosent av differansen mellom egne skatteinntekter og landsgjennomsnittet dersom eiendomsskatteinntektene medregnes ved fastsetting av inntektsutjevnenende tilskudd. Ved kompensasjon ut fra skattegrunnlag vil tilskudd bli gitt til kommuner med svakt skattegrunnlag. Ved tilskudd ut fra faktiske inntekter vil alle kommuner som har valgt å ikke skrive ut eiendomsskatt motta tilskudd.

Kommuner med inntekter fra eiendomsskatt over landsgjennomsnittet vil få inndratt 90 prosent av den del av inntekten som overstiger landsgjennomsnittet reg-

net i kr pr innbygger fordi disse kommunene nærmer seg landsgjennomsnittet når eiendomsskatteinntekter medtas i grunnlaget.

Et stort flertall av minsteinntektskommunene hadde i 1994 lave eiendomsskatteinntekter eller skrev ikke ut eiendomsskatt.

Kommuner med gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt) over 110 prosent, men under 140 prosent av landsgjennomsnittet

Så lenge en kommunes totale skatteinntekter blir liggende innenfor dette intervallet vil endringer i eiendomsskatteinntekter ikke påvirke det inntektsutjevnerende tilskudd til kommunen eller trekket pga høye skatteinntekter.

Kommuner med gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt) over 140 prosent av landsgjennomsnittet

Kommuner med inntekter fra eiendomsskatt under landsgjennomsnittet vil få kompensert 50 prosent av differansen mellom egne eiendomsinntekter og landsgjennomsnittet gjennom det inntektsutjevnerende tilskuddet.

Kommuner med inntekter fra eiendomsskatt tilsvarende landsgjennomsnittet vil ikke oppleve endringer i sitt inntektsutjevnerende tilskudd.

Kommuner med inntekter fra eiendomsskatt over landsgjennomsnittet vil få inndratt 50 prosent av differansen mellom egne eiendomsskatteinntekter og landsgjennomsnittet.

Eiendomsskatteinntekter medregnes delvis (f eks 50 prosent)

Dersom 50 prosent av eiendomsskatteinntektene medregnes ved fastsetting av inntektsutjevnerende tilskudd, medfører det at gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt) pr innbygger stiger med 50 prosent av gjennomsnittlig proveny fra eiendomsskatt regnet i kr pr innbygger. Grenseverdiene for minsteinntektskompensasjon og trekk pga høye skatteinntekter stiger tilsvarende. Virkningene for den enkelte kommune av at eiendomsskatteinntektene delvis medregnes vil i retning tilsvare virkningene dersom inntektene medregnes fullt ut.

Eiendomsskatteinntekter pr innbygger ut over et fastsatt beløp (f eks kr 2 000) medregnes

I overkant av 50 kommuner hadde i 1994 inntekter fra eiendomsskatt ut over kr 2 000 pr innbygger. Dette gjelder i første rekke enkelte kraftkommuner og andre kommuner med særlig verdifulle næringseiendommer kombinert med et relativt lavt folketall. Med utvalgets forslag til endringer i verdsettelsesregler og satsstruktur vil det være usikkert hvor mange kommuner som vil ha proveny fra eiendomsskatt pr innbygger over dette nivået. Som ved de andre metodene som vurderes vil virkningene for den enkelte kommune avhenge av nivået på de totale skatteinntektene (inntekts-, formues- og eiendomsskatt).

Kommuner med mindre enn 110 prosent av gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt)

For kommuner med høye inntekter fra eiendomsskatt vil modellen innebære at 90 prosent av den del av eiendomsskatteinntektene som overstiger ca kr 2 000 pr innbygger vil bli inndratt gjennom inntektssystemet. For kommuner som velger å ikke skrive ut eiendomsskatt vil denne meto-

den, også når en utjevner ut fra faktiske eiendomsskatteinntekter, ikke gi endringer i inntektsutjevnenende tilskudd, når en ser bort fra marginale endringer i grenseverdiene for minsteinntektskompensasjon og trekk for særskilt høye skatteinntekter.

Kommuner med gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt) over 110 prosent, men under 140 prosent av landsgjennomsnittet

Heller ikke denne metoden vil påvirke inntektsutjevnenende tilskudd for kommuner med totale skatteinntekter over minsteinntektsgrensen, men under grensen for trekk pga høye skatteinntekter.

Kommuner med gjennomsnittlige skatteinntekter (inntekts-, formues- og eiendomsskatt) over 140 prosent av landsgjennomsnittet

For kommuner med høye inntekter fra inntekts- og formuesskatt kombinert med høye eiendomsskatteinntekter vil metoden innebære at 50 prosent av eiendomsskatteinntekter ut over kr 2 000 pr innbygger vil bli trukket i det inntektsutjevnenende tilskudd.

Tabell 7.3: Virkninger av å medregne inntekter fra eiendomsskatt i inntektsutjevningen for ulike kommunegrupper

	Eiendomsskatteproveny	medregnes med 50 prosent eller	100 prosent
Inntekter fra formues- og inntektsskatt	Eiend.sk. innt. lavere enn landsgj.snittet	Eiend.sk. innt. lik landsgj.snittet	Eiend.sk. innt. høyere enn landsgj.snittet
Lavere enn 110 pst av landsgj.snittet	+	uendret	-
Over 110 prosent, men under 140 pst av landsgj. snittet	uendret	uendret	uendret
Over 140 pst av landsgj. snittet	+	uendret	-

+ = gevinst

- = tap

KAPITTEL 8

Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten**8.1 KORT OM GJELDENE RETT****8.1.1 Vilkår for utskriving av eiendomsskatt**

Etter eiendomsskatteloven § 3 kan kommunestyret skrive ut eiendomsskatt i «... klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang», samt for «verk og bruk» utenfor slike områder. Kommunestyret må foreta en konkret vurdering av om vilkårene i eiendomsskatteloven § 3 er oppfylt. I forarbeidene til eiendomsskatteloven (Ot prp nr 44 for 1974-75 s 9) uttales at det «er klårt at kommunane må bruka skjøn i samsvar med det føremålet lova har og innanfor dei grensene som førearbeidet tydeleg nemner». Høyesterett har dessuten uttalt i en dom inntatt i Rt 1985 s 1339 (Fanadommen) at domstolene bør «være noe tilbakeholdne med å gripe inn i kommunestyrets fastleggelse av de geografiske grenser for et område for eiendomsbeskatning». For en nærmere gjennomgang av eiendomsskatteloven § 3 viser utvalget til "[Historisk utvikling og gjeldende rett](#)" i kapittel 2 om gjeldende rett.

Eiendomsskatteloven §§ 5 og 7 inneholder bestemmelser om fritak for eiendomsskatt. Etter § 5 skal visse statlige eiendommer, eiendommer tilhørende jernbaner til allmenn bruk, kirker, kommunens egne eiendommer og ambassade- og konsulateiendommer fritas fra eiendomsskatt. Etter eiendomsskatteloven § 7 kan kommunestyret beslutte å fritta enkelte andre eiendommer enn nevnt i § 5 fra eiendomsskatt. Dette gjelder eiendommer tilhørende stiftelse eller institusjon som tar sikte på å gagne det offentlige, eiendom som har historisk verdi, nye boligeiendommer, eiendommer i visse deler av kommunen og jord- og skogbrukseiendommer. §§ 5 og 7 er nærmere omhandlet i "[Nærmere om visse typer eiendommer](#)" i avsnitt 8.3.3, hvor utvalget bl a drøfter om de enkelte unntakene bør opprettholdes eller ikke.

8.1.2 Den videre fremstilling

Utvalget gir i "[Oversikt over hvilke faste eiendommer som er unntatt fra formuesskatt](#)" i avsnitt 8.2 en oversikt over hvilke faste eiendommer som er unntatt fra formuesskatt som en bakgrunn for sin gjennomgang av de tilsvarende spørsmål for eiendomsskatten. "[Utvalgets vurderinger](#)" i Avsnitt 8.3 inneholder utvalgets vurderinger. Utvalgets hovedsyn på hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten gis i "[Utvalgets hovedsyn på hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten](#)" i pkt 8.3.1. Utvalget drøfter i "[Obligatoriske eller frivillige unntak fra eiendomsskatt](#)" i pkt 8.3.2 om unntak fra eiendomsskatten bør være obligatoriske eller frivillige for den enkelte kommune. I "[Nærmere om visse typer eiendommer](#)" i pkt 8.3.3 vurderer utvalget nærmere om visse typer eiendommer bør unntas fra eiendomsskatt. Denne vurderingen er basert på de resultater utvalget har kommet til og de konklusjoner utvalget har trukket ovenfor i "[Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt](#)" i kapittel 5 og "[Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?](#)" i 6.

8.2 OVERSIKT OVER HVILKE FASTE EIENDOMMER SOM ER UNNTATT FRA FORMUESSKATT

Skatteloven § 26 fritar faste eiendommer tilhørende en rekke juridiske personer, samt enkelte fysiske personer, fra formuesskatt. § 26 har praktisk betydning kun dersom skattelovgivningens øvrige betingelser for skatteplikt er oppfylt, hvilket de vanligvis vil være for formuesskatt. Bestemmelsen inneholder både generelle og kasuistiske fritak, og kan på den bakgrunn virke noe tilfeldig redigert. Det synes således vanskelig å gi en generell fremstilling av begrunnelse for fritakene. Utvalget gir i boks 8.1 en samlet oversikt over hvilke faste eiendommer som er unntatt fra formuesskatt. Utvalget antar imidlertid at følgende unntak er blant dem som har størst betydning:

- Statens eiendommer, jf skatteloven § 26 første ledd b. Unntaket gjelder likevel ikke statens skoger (skatteloven § 27 første ledd a) og statens vannfall (skatteloven § 27 første ledd b).
- Kommunale og fylkeskommunale eiendommer innenfor kommunens eget område, jf skatteloven § 26 første ledd c.
- Eiendom tilhørende selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, jf skatteloven § 26 første ledd k. Unntaket gjelder likevel ikke eiendom som benyttes i økonomisk virksomhet. Skatteloven § 26 første ledd k, omtales nærmere under "*Unntak for allmenntilgjengelig virksomhet*" i pkt 8.3.3.4.
- Universiteter og offentlige skoler, samt private skoler som eies av selveiende institusjoner og som mottar tilskudd etter visse lover, jf skatteloven § 26 første ledd h. Private skoler er likevel skattepliktige for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet utenom undervisning og forskning.
- Kirker, kirkesamfunn, menigheter og milde stiftelser, jf skatteloven § 26 første ledd i.
- Det offentlige veivesen og jernbaner som er til alminnelig avbenyttelse, jf skatteloven § 26 første ledd l.

Etter selskapsskatteloven § 1-2 er aksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning fritatt for å betale formuesskatt. Dette innebærer at et aksjeselskap eller likestilt selskap og sammenslutning som eier fast eiendom ikke vil bli formuesbeskattet for verdien av denne. Verdien av selskapets faste eiendommer vil imidlertid gjenspeile seg i aksjenes verdi. Etter selskapsskatteloven § 2-1 regnes aksjer som skattepliktig formue for aksjonærene. Ved ligningen av børsnoterte aksjer legges i alminnelighet 75 prosent av kursverdien pr 1. januar i ligningsåret til grunn. Ved ligningen av aksjer notert på SMB-listen legges 30 prosent av kursverdien pr 1. januar i ligningsåret til grunn. Ikke-børsnoterte aksjer verdsettes til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi pr 1. januar i året forut for ligningsåret, fordelt etter pålydende.

Boks 8.1 Skatteloven §§ 26 og 27

§ 26 Formues- og inntektsskatt kan ikke pålegges:

- a) Kongen og den kongelige familie.
- b) Staten og de samme tilhørende eiendommer, offentlige innretninger og fond, likevel ikke bank som eies av staten ved Postverket og foretak etter lov av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.
- c) Fylkes-, herreds- og bykommuner, for så vidt angår eiendommer og innretninger innen kommunens område. Fylkeskommuner kan dog uten hinder av bestemmelsen i foregående punktum ilegges skatt av elektrisitetsverk der drives

- som erverv utover hva der tjener almenntilgode formål.
- d) Norges Bank, Norsk Medisinaldepot, Medisinsk Innovasjon Rikshospitalet, Statens Fiskeredskapsimport og Andelslaget Bibliotekssentralen.
 - e) Statens Landbruksbank og de til denne knyttede driftskredittlag, Statens Fiskarbank, Kommunalbanken, Den Norske Stats Husbank, Statens lånekasse for utdanning, Statens nærings- og distriktsutviklingsfond, Statens Banksikringsfond og Statens Bankinvesteringsfond.
 - f)
 - 1. Gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper, hvis planer er stadfestet av Kongen,
 - 2. UNI forsikring – gjensidig skadeforsikringsselskap for tilsvarende forsikringsvirksomhet som drives av selskaper som nevnt under 1,
 - 3. Norsk Hussopp-Forsikring Gjensidige,
 - 4. Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag,
 - 5. gjensidige sjøforsikringsselskaper som ikke tegner høyere forsikring pr. risikoenhet enn kr 1.000.000 og
 - 6. Sjøtrygdgruppen Gjensidige Skadeforsikringsselskap og Assuranseforeningen Havfiske – Gjensidige for så vidt og i den utstrekning virksomheten gjelder sjøforsikring med tilknytning til fiske.
 - 7. Stiftelsen Boligsamvirkets Fond mot Husleietap.
 - g) Selskap eller samlag for omsetning av brennevin, vin, fruktvin, mjød eller øl.
 - h)
 - 1. Universiteter og offentlige skoler.
 - 2. Private skoler som eies av selveiende institusjoner og som mottar tilskudd etter
 - lov av 12. november 1948 om brevskular
 - lov av 28. mai 1976 om voksenopplæring
 - lov av 8. juni 1984 nr. 64 om folkehøgskolar
 - 14. juni 1985 nr. 73 om tilskot til private grunnskular og private skular som gjev vidaregåande opplæring (privatskulelova)
 - lov av 11. juli 1986 nr. 53 om eksamenrett for og statstilskudd til private høyskoler (privathøyskoleloven).
- Slike skoler er likevel skattepliktig for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet utenom undervisning og forskning.
- i) Kirker, kirkesamfund, menigheter og milde stiftelser.
 - k) Selskaper og innretninger, som ikke har erverv til formål, herunder Stamhuset Jarlsberg, vitenskapsselskaper, kunstforeninger, museer, soldathjem på ekserseplassene, fiskerhjem og selskapelige klubber.
- Dersom institusjoner av den under bokstav i og k nevnte art – unntatt soldathjem på ekserseplassene, fiskerhjem og sjømannshjem (sjømannshoteller) som hører under Statens Velferdsfond for Sjømenn – driver økonomisk virksomhet – derunder også bortleie av fast eiendom, som delvis benyttes til eget bruk – blir den deri nedlagte formue og den derav vunne inntekt å beskatte overensstemmende med skattelovens alminnelige regler. Det samme gjelder kirker, kirkesamfund og menigheter, for så vidt angår økonomisk virksomhet, som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Gevinst ved avhendelse eller ved erstatning for tap av driftsmiddel som har vært nyttet i den økonomiske virksomhet og vært gjenstand for avskrivning, regnes som inntekt, dog ikke med et høyere beløp enn det som er kommet til fradrag som avskrivninger

med virkning for inntektsskatten. Den økonomiske virksomhet leder likevel ikke til skatteplikt etter dette ledd, dersom virksomhetens omsetning i inntektåret ikke overstiger kr. 70.000.

- l) Det offentlige veivesen og jernbaner, som er til almindelig avbenyttelse.
- m) Kanaler samt dammer, skjerner og lignende innretninger til fløtningens fremme (jfr. § 18, tredje ledd), hvorfor det ikke opkreves særskilt avgift utover hvad der utlignes på tømmeret til drift og vedlikehold, og som ikke trenger fast betjening i den tid fløtningen foregår.
- n) Vannledninger med tilhørende bassenger og dammer, som eies av nogen kommune.
- o) Utlending som oppholder seg i Norge for å studere, når det gjelder formue i og inntekt fra utlandet.
- p) Sparebankenes sikringsfond, Forretningsbankenes sikringsfond og Samvirke-lagenes Garantifond A/L.
- q) Landstrekninger eller naturforekomster som er fredet av hensyn til deres viden-skapelige eller historiske interesse.
- r) Bureisningsmenn – i de første 5 år efterat de har bosatt sig på bureisningseien-dommen eller har opført nødvendige driftsbygninger på denne – forsåvidt angår formue, som består i buretningseiendom med dertil hørende huser, innbo, red-skaper, besetninger og beholdninger, samt inntekt som bureisningsmannen og hans familie vinner av disse, eller av arbeide med disse.
Finansdepartementet gir, efterat Landbruksdepartementet har avgitt uttalelse, nærmere regler som ligningsmyndighetene skal følge om hvem der skal anses som bureisningsmenn.
- s) Sammenslutninger av melkeprodusenter i prisregulerende øiemed (melkecen-traler).
- t) Folketrygden og Folketrygdfondet.
- u) Foreninger av lånetakere og selveiende finansieringsforetak, likevel ikke spare-banker, finansieringsforetak og foreninger av lånetakere som driver virksomhet som har konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner og foretak som driver leasingvirksomhet.
- v) Kobberfondet, Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond, stiftelsen Norsk Rikstoto og Norsk Tipping A/S.
- w) Verdipapirsentralen.

§ 27 Bestemmelsene i foregående paragraf skal ikke være til hinder for at kommu-neskatt kan ilignes:

- a) Skoger som eies av staten eller Opplysningsvesenets fond, herunder skoger i statens almenninger. Fordel vunnet ved bortleie eller avhendelse av fast eien-dom, jakt og fiskerettigheter, grus, sand, torv o.l. i skogsområdet, blir å med-regne ved inntektsansettelsen.
 - b) Statens tilhørende vannfall, fabrikker og andre anlegg som drives som erverv, utover det som tjener almennyttige formål.
Familiestiftelser og andre formuesmasser, hvis avkastning fortrinsvis tilfaller medlemmer av en bestemt slekt, kan ilignes formuesskatt.
Formue i og inntekt av aktier i Norges Bank, i aktieselskapet Den Norske Indus-tribank, i selskap eller samlag for omsetning av brennevin, vin, fruktvin, mjød eller øl, i jernbaner, samt i selskaper, der inngår under foregående paragrafs bokstav k, beskattes hos vedkommende aktieeier.
-

8.3 UTVALGETS VURDERINGER

8.3.1 Utvalgets hovedsyn på hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten

Utvalget drøfter i "*Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt*" i kapittel 5 ulike argumenter for og mot eiendomsskatt. Utvalget mener at eiendomsskatten må betraktes som en skatt på linje med andre skatter. Utvalget konkluderer med at eiendomsskatt er en rimelig kompensasjons- og korreksjonsfaktor ved siden av dagens inntekts- og formuesskattesystem. Utvalget peker videre på at eiendomsskatt er en hensiktsmessig skatteform fordi den er robust mot internasjonal kapitalmobilitet. De øvrige historiske begrunnelsene som anføres i forarbeidene til eiendomsskatte-loven (Ot prp nr 44 for 1974-75) har liten relevans i dagens situasjon. Utvalgets flertall er av den oppfatning at eiendomsskatten fortsatt bør være en frivillig kommunal skatt, jf "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6. Utvalget mener imidlertid at det bør fastsettes en maksimal eiendomsskattesats.

Vilkårene for utskrivning av eiendomsskatt i eiendomsskatte-loven § 3 er av svært skjønnsmessig karakter, noe som etter utvalgets mening er lite tilfredsstillende så vel for kommunene som for innbyggerne. Reglene har således ledet til en lang rekke rettssaker. Avgrensningen er dessuten knyttet opp mot de historiske begrunnelser for eiendomsskatten. Etter utvalgets oppfatning leder dette, sammen med analysen i "*Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt*" i kapittel 5, til at vilkårene i eiendomsskatte-loven § 3 ikke lenger er hensiktsmessige kriterier for utskrivning av eiendomsskatt.

Utvalget er på bakgrunn av drøftelsen i "*Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt*" i kapittel 5 av den oppfatning at alle faste eiendommer i en kommune bør omfattes av eiendomsskatten, med mindre det er gode grunner til å oppstille unntak. Dette gjelder enten eiendomsskatten skal være obligatorisk eller valgfri for den enkelte kommune, jf "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6. Utvalget legger til grunn et hovedprinsipp om å tilstrebe skattemessig likebehandling mellom ulike typer eiendommer. Derved favoriseres ikke investeringer i én type eiendom fremfor investeringer i andre typer eiendommer. Disse hensynene ivaretas best med en obligatorisk eiendomsskatt, men har etter utvalgets oppfatning også vekt ved en frivillig eiendomsskatt.

Eiendomsskatt bør derfor i utgangspunktet omfatte alle faste eiendommer i kommuner som har eiendomsskatt, og ikke være begrenset til eiendommer i tettbygde strøk og verk og bruk. En hovedvirkning av utvalgets tilnærming er at eiendomsskatten utvides til også å omfatte alle jord- og skogbrukseiendommer og alle bolig- og fritidseiendommer. Videre vil statlig og kommunal eiendom i stor utstrekning bli omfattet, og det samme gjelder eiendom eid av allmennyttig institusjon. Se nærmere under "*Nærmere om visse typer eiendommer*" i avsnitt 8.3.3.

Regelen om at alle eiendommer i kommunen skal være gjenstand for eiendomsskatt, kan imidlertid neppe gjelde helt unntaksfritt, og utvalget vil i resten av kapitlet diskutere mulige unntak. Hensynet til at eiendomsskatten skal virke minst mulig konkurransevridende taler for at det gjøres færrest mulig unntak. Et fritak for eieren kan f.eks. komme andre til gode, som det ikke er noen grunn til å gi fritak. Å tillegge eierforholdet liten betydning stemmer også best med eiendomsskattens karakter av å være en objektskatt. Utvalget har imidlertid kommet til at en på noen begrensede områder bør ta hensyn til hvem som eier eiendommen.

Utvalget diskuterer i det følgende mulige unntak fra plikt til å svare eiendomsskatt, først og fremst ut fra følgende hovedsynspunkter:

- Eiendom som brukes til allmennyttige formål eller som er båndlagt ut fra all-

- menne hensyn
- Eiendom som benyttes til offentlig myndighetsutøvelse og offentlig virksomhet ellers
- Bindinger som følge av internasjonale avtaler

Praktiske og administrative hensyn må også trekkes inn i vurderingen, særlig hvor det blir behov for å verdsette eiendom for eiendomsskatt i tilfelle hvor eiendommen ellers ikke er verdsatt til formuesskatteformål, jf "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9.

Utvalget vurderer på denne bakgrunn i "[Nærmere om visse typer eiendommer](#)" i pkt 8.3.3 de aktuelle unntakene. I den forbindelse går utvalget også igjennom de fritaksregler som gjeldende lov oppstiller og vurderer om og i hvilken utstrekning det er grunn til å videreføre disse. Visse typer eiendommer som har karakter av «kollektive goder» er vanskelige å innpasse i den løpende fremstillingen nedenfor. Denne type eiendommer blir derfor behandlet for seg under "[Andre unntak](#)" i punkt 8.3.3.11.

Tre av utvalgets medlemmer (Berre, Fagereng og Graver) har på flere punkter egne eller sammenfallende oppfatninger om fritaksregler som avviker fra flertallets oppfatning. Det vises til mindretallsmerknadene som er inntatt nedenfor under de enkelte avsnitt som omtaler nærmere hvilke typer fast eiendom som bør unntas fra eiendomsskatt.

8.3.2 Obligatoriske eller frivillige unntak fra eiendomsskatt

Eiendomsskatteloven inneholder to ulike fritaksbestemmelser. Etter eiendomsskatteloven § 5 er enkelte typer eiendommer unntatt fra eiendomsskatt, mens kommunestyret etter eiendomsskatteloven § 7 kan fatte vedtak om å unnta enkelte andre typer eiendommer. Kommunestyret står i utgangspunktet fritt i sin vurdering av om kompetansen etter § 7 skal benyttes eller ikke. Det ulovfestede forbud mot usaklig forskjellsbehandling stiller imidlertid krav om at det ikke må være usaklige forskjeller i behandlingen av likeartede eiendommer innen samme kommune.

Hensynet til den kommunale beslutningsfrihet trekker i retning av at unntak fra eiendomsskatten bør være frivillige for den enkelte kommune. Hensynet til den kommunale beslutningsfriheten er etter utvalgets syn ivaretatt innenfor friheten til å innføre eiendomsskatt og til å fastsette skattesats. Utvalget er derfor av den oppfatning at de unntak som skal gjelde, så langt som mulig bør være bestemt i loven, altså slik at avgjørelsen ikke er overlatt til den enkelte kommune. En slik løsning innebærer lik behandling av eiendommer uansett i hvilken kommune de befinner seg, når kommunen har besluttet å skrive ut eiendomsskatt. Utvalget peker også på at en ordning med obligatoriske fritak vil redusere behovet for skjønnsmessige vurderinger i kommunen.

8.3.3 Nærmere om visse typer eiendommer

8.3.3.1 Jord- og skogbrukseiendommer

Eiendommer som blir drevet som jord- eller skogbruk, vil i dag stort sett falle utenfor eiendomsskatten pga vilkårene i eiendomsskatteloven § 3. I den grad slike eiendommer faller innenfor området med eiendomsskatt, kan de unntas fra eiendomsskatt etter vedtak av kommunestyret, jf eiendomsskatteloven § 7 bokstav e. Dette gjelder likevel ikke våningshuset med naturlig arrondert tomt. Det tilligger den enkelte kommune i hvert enkelt tilfelle å ta stilling til hva som er å anse som en naturlig arrondert tomt, jf Ot prp nr 44 (1974-75) s 13 og Rt 1991 s 797.

Jord- og skogbrukseiendommer består normalt dels av næringseiendommer og dels av bolighus. Når boligeiendommer og næringseiendommer generelt i en kommune skal omfattes av eiendomsskatten uansett hvor i kommunen de ligger, er det etter utvalgets mening liten grunn til å gjøre unntak fra dette prinsippet for våningshus på gårdsbruk.

Utvalget har vurdert om det er særlige forhold som kan tilsi at jord- og skogeiendom utenom boliger bør unntas fra eiendomsskatt. Lønnsomheten i enkelte jord- og skogeiendommer er ofte lav. Et argument kan derfor være at eiendomsskatt på slike næringseiendommer kan skape likviditetsproblemer for eierne. Slike likviditetsproblemer kan imidlertid også forekomme i andre næringer hvor lønnsomheten er lav. Utvalget legger vesentlig vekt på skattemessig likebehandling. Dette argumentet tilsier at all eiendom i utgangspunktet bør ilignes eiendomsskatt. Hvis næringseiendommer med lav lønnsomhet unntas eiendomsskatt, kan det isolert sett føre til at samfunnsøkonomiske ulønnsomme investeringer blir gjennomført i ulønnsomme næringer, på bekostning av lønnsomme investeringer i andre næringer. Dette er etter utvalgets syn uheldig. Det kan imidlertid være andre årsaker til at en ønsker å gi særlig støtte til næringsdrift som er ulønnsom. Men en slik støtte bør da gis som direkte støtte og ikke indirekte og generell støtte, slik som et særlig fritak for eiendomsskatt vil være. Utvalget anbefaler i "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9 at jord- og skogbrukseiendommer bør verdsettes til markedsverdi. En eiendom med lav lønnsomhet vil gjennomgående ha en lav markedsverdi og dermed en lav takst.

Utvalget vil etter dette tilrå at det ikke gjøres unntak for jord- og skogbrukseiendommer. Utvalget bemerker i denne sammenheng at det ikke er noe nytt at jord- og skogbrukseiendommer undergis eiendomsskatt. Frem til 1976 gjaldt matrikkelskatten for slike eiendommer, jf "*Eiendomsskatten i et historisk perspektiv*" i avsnitt 2.1.

8.3.3.2 Fredet grunn, naturreservater o l

Naturvernloven av 19. juni 1970 nr 63 "*Historisk utvikling og gjeldende rett*" i kapittel 2 inneholder bestemmelser om vern av spesielle naturområder og naturforekomster. Etter naturvernloven § 3 kan større urørte eller i det vesentlige urørte eller egenartede eller vakre naturområder i statens eie legges ut som *nasjonalpark*. Grunn av samme art som er i privat eie kan legges ut til nasjonalpark sammen med den statlige grunnen. Et egenartet eller vakkert natur- eller kulturlandskap kan legges ut som *landskapsvernområde*, jf naturvernloven § 5. Naturvernloven § 8 gir hjemmel til å frede en grunneiendom som *naturreservat* dersom området «*har urørt eller tilnærmet urørt natur eller utgjør spesiell naturtype og som har særskilt vitenskapelig eller pedagogisk betydning eller som skiller seg ut ved sin egenart*». Geologiske, botaniske og zoologiske forekomster som har vitenskapelig eller historisk interesse eller som er særpregede, kan fredes som *naturminne*, jf naturvernloven § 11.

Grunneiendommer kan videre fredes etter lov av 9. juni 1978 nr 50 om *kulturminner*. Kulturminneloven § 4 inneholder bestemmelser om automatisk fredning; bestemmelsen gjelder kulturminner fra oldtid og middelalder samt samiske kulturminner som er mer enn 100 år gamle. Riksantikvaren kan etter § 19 frede et område rundt et fredet kulturminne, mens Kongen etter § 20 kan frede et kulturmiljø. Om bygningsfredning, se neste avsnitt.

I det følgende bruker utvalget uttrykket «fredet grunn, naturreservater og tilsvarende eiendommer» som en fellesbetegnelse på eiendommer som kan fredes etter naturvernloven eller kulturminneloven (unntatt bygningsfredning).

Eiendomsskatteloven inneholder ingen bestemmelse som fritar fredet grunn, naturreservater eller tilsvarende eiendommer fra eiendomsskatt. Kommunene kan følgelig etter gjeldende rett skrive ut eiendomsskatt på slike eiendommer dersom de alminnelige vilkårene i eiendomsskatteloven § 3 er oppfylt. Utvalget antar at vilkårene for eiendomsskatt bare vil være oppfylt i relativt få tilfeller. Hvorvidt fredede grunneiendommer, naturreservater og tilsvarende eiendommer skal unntas fra eiendomsskatt, er derfor i hovedsak en ny problemstilling som konsekvens av utvalgets generelle standpunkt om at alle faste eiendommer som hovedregel skal omfattes av eiendomsskatten.

Nasjonalparker, naturreservater, landskapsvernområder og naturminner atskiller seg fra de fleste andre eiendommer i en kommune ved at eieren i alminnelighet har en relativt begrenset utnyttelsesmulighet, jf naturvernloven §§ 3, 5 og 9. Utbygging, anlegg, forurensning og andre inngrep kan forbys for å verne områder lagt ut som nasjonalpark eller naturreservat. I landskapsvernområder må det ikke iverksettes tiltak som vesentlig kan endre landskapets art eller karakter. Men utover disse begrensningene har eieren fremdeles sin rådighet i behold.

Eieren av en eiendom som er fredet etter kulturminneloven har tilsvarende begrensninger mht utnyttelsen. Kulturminneloven § 3 inneholder forbud mot inngrep i automatisk fredede kulturminner. Etter §§ 19 og 20 kan henholdsvis Miljøverndepartementet og Kongen forby eller på annen måte regulere enhver virksomhet og ferdsel i fredningsområdet som er egnet til å motvirke formålet med fredningen.

Grunneiendommer av annen type enn omtalt i naturvernloven kapittel 2 og kulturminneloven kan også være underlagt visse restriksjoner, f.eks. gjennom en vedtatt reguleringsplan. Utvalget er likevel av den oppfatning at nasjonalparker, naturreservater, landskapsvernområder, naturminner og kulturminner i alminnelighet står i en særstilling i forhold til andre eiendommer mht innskrenkninger i de faktiske utnyttelsesmulighetene.

Utvalget har på denne bakgrunn vurdert om eiendommer som er undergitt slike restriksjoner som nevnt bør unntas fra eiendomsskatt. Utvalget har i dette spørsmålet delt seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet (formannen, Berre, Christensen, Rasmussen, Ringdal, Schjelderup og Venstad) er kommet til at det ikke er tilstrekkelig grunn til å gjøre unntak for disse eiendommene. For en umiddelbar betraktning kan det riktignok synes rimelig at det gjøres unntak for eiendom som av allmenne hensyn er båndlagt på måter som reduserer eiendommens verdi og kan gjøre det vanskelig for eieren å drive den regningsvarende. Det element i eiendomsskattens begrunnelse som går ut på at skatten vil gi incitament til å utnytte eiendommen på en økonomisk sett mer effektiv måte, har ikke gyldighet for slike eiendommer.

Flertallet finner imidlertid en annen betraktning avgjørende: Flertallets medlemmer viser til at begrensninger i eierrådighet resulterer i lavere verdsettelse, jf "[Utvalgets vurderinger og forslag](#)" i avsnitt 9.5. I tillegg viser flere av medlemmene til at eieren for naturreservater og naturminner vil ha fått erstatning for økonomisk tap i forbindelse med inngrepet, jf naturvernloven § 20. Dersom eieren i tillegg gis fritak for eiendomsskatt på grunn av inngrepet, vil han i realiteten bli kompensert for inngrepet to ganger. Disse medlemmene finner at dette ikke ville være riktig.

Båndleggelse ved etablering av nasjonalpark og landskapsvernområde vil også gi seg utslag i lavere verdsettelse av eiendommen for eiendomsskatteformål, jf "[Utvalgets vurderinger og forslag](#)" i avsnitt 9.5. I disse tilfellene gis som regel ingen erstatning til grunneieren. Flere av medlemmene i utvalgets flertall vil fremheve at når grunneieren ikke gis erstatning i disse tilfellene, er det fordi inngrepet er så vidt beskjedent at det ikke kvalifiserer for erstatning etter grunnloven § 105, og

lovgivningen ikke åpner adgang til erstatning utover hva grunnloven krever. Det ville da etter flertallets mening være mindre konsekvent om eieren likevel ble gitt fritak for eiendomsskatt som en konsekvens av inngrepet. Økonomisk sett vil fritak for eiendomsskatt fungere som en form for offentlig tilskudd til slike eiendommer. Om man gir fritak vil det dessuten i disse tilfellene kunne oppstå en nokså tilfeldig grense mot de tilfellene hvor inngrep skjer i kraft av annen lovgivning, særlig plan- og bygningsloven.

Endelig vil flertallet vise til at nasjonalparker, naturreservater, landskapsvernområder og naturminner i alminnelighet ikke er unntatt fra inntekts- og formuesskatt. Dette innebærer også at slik eiendom allerede er verdsatt for formuesskatt, og det vil derfor ikke være nødvendig med noen særskilt verdsettelse for eiendomsskatt. Dette slår riktignok ikke til for eiendommer eid av staten, kommunen innen eget område, børsnoterte aksjeselskaper og eiendommer som faller inn under skatteloven § 26 q.

Et mindretall (Fagereng og Graver) ser behov for at eiendommer hvor eierrådigheten er sterkt begrenset av hensyn til allmenne interesser kan bli fritatt fra eiendomsskatt. Etter mindretallets syn strider det mot rimelighet og den alminnelige rettsfølelse dersom slike begrensninger i eierrådigheten ikke kan få noen konsekvenser for en mulig eiendomsskatt. Et krav må være at eiendommen blir så sterkt båndlagt at annen bruksmulighet blir vesentlig svekket. Dette bør vurderes i det enkelte tilfelle.

Mindretallet viser for øvrig til merknadene nedenfor under "*Unntak for allmennnyttig virksomhet*" i pkt 8.3.3.4 om sitt prinsipielle syn på unntak for allmennnyttig virksomhet. Avgjørende må være at vern/fredning medfører at den allmennnyttige virksomhet fremtrer som den dominerende interesse. I den grad den fredede/vernede eiendom består av bygninger eller anlegg (med tilhørende tomt) som brukes som bolig/fritidseiendom eller til ervervsmessig virksomhet, så blir denne å beskatte på vanlig måte.

Mindretallet anser etter det som er anført ovenfor at eiendommer som er vernet etter naturvernloven §§ 3, 5, 8 eller 11 bør kunne fritas fra eiendomsskatt etter vedtak av kommunestyret. Det bør i slike saker åpnes for at avgjørelsene fattes på grunnlag av lokalt kjennskap og lokale hensyn.

8.3.3.3 Historiske og fredede bygninger

Bygninger som har historisk verdi kan etter vedtak av det enkelte kommunestyre fritas for eiendomsskatt, jf eiendomsskatteloven § 7 bokstav b. Eiendomsskatteloven definerer ikke nærmere hva som omfattes av uttrykket «*bygning som har historisk verdi*». Hvilke eiendommer som faller inn under eiendomsskatteloven § 7 bokstav b må følgelig avgjøres av kommunestyret etter en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. I noen tilfeller kan historiske eiendommer også unntas fra eiendomsskatt med hjemmel i eiendomsskatteloven § 7 a om allmennnyttig formål (museumsvirksomhet).

Mange historisk bygninger vil være av en slik art at verdsettelse for eiendomsskatt er vanskelig. Eiendommene kan f.eks ha preg av ruiner eller ha en så begrenset bruksmulighet at det ikke er markert for eiendommen. Dette kan etter utvalgets oppfatning tale for å frita historiske bygninger fra eiendomsskatt.

Mange historiske bygninger vil imidlertid kunne nyttes til bolig- eller næringsformål, men vil ofte ha dårlig arealutnyttelse og høye vedlikeholdskostnader. Dette kan gjenspeile seg i markedsverdien og kan derigjennom føre til lavere verdsettelse ved eventuell taksering til eiendomsskatteformål. Den utskrevne eiendomsskatten

kan således bli relativt beskjeden. Men etter det system St meld nr 45 (1995-96) legger opp til, vil dette ikke nødvendigvis være tilfelle.

Utvalget viser også til at historiske bygninger ikke er fritatt for inntekts- og formuesskatt, med mindre de eies av innretning som ikke har erverv til formål, eies av staten osv, se skatteloven § 26.

Dagens lov gir ikke grunnlag for å unnta en eiendom fra eiendomsskatt på grunnlag av at eiendommen er fredet etter reglene i kulturminneloven (lov av 9. juni 1978 nr 50) § 4 om automatisk fredete kulturminner eller § 15 om bygningsfredning. Et generelt unntak for fredete bygninger vil føre altfor langt, idet fredete bygninger i atskillig utstrekning brukes til så vel boliger som næringsvirksomhet. På den annen side kan det forekomme eiendommer som er så sterkt båndlagt at det vil være urimelig å kreve eiendomsskatt av eieren.

Utvalget er kommet til at det på dette punkt er vanskelig å trekke en generell grense i loven. Utvalget foreslår derfor at kommunestyret etter en konkret vurdering skal kunne unnta bygninger fredet etter kulturminneloven §§ 4 eller 15 fra eiendomsskatteplikt. Utvalget antar at alle historiske bygninger som det kan være aktuelt å unnta fra eiendomsskatten, vil være fredet, slik at det vil være tilstrekkelig i loven å gi kommunestyret hjemmel til å unnta fredet bygning.

8.3.3.4 Unntak for allmennyttig virksomhet

Eiendomsskatteloven § 7 bokstav a gir kommunestyret kompetanse til å frita for eiendomsskatt eiendommer tilhørende en stiftelse eller institusjon som tar sikte på å gagne det offentlige (stat, fylkeskommune eller kommune). Bestemmelsen sier ikke noe nærmere om hva som gagnar det offentlige, men i praksis har vilkåret blitt ansett oppfylt når stiftelsen eller institusjonen ikke har ervervsformål, samt utfører oppgaver det ellers naturlig tilligger det offentlige å ta seg av.

Utvalget antar det vil variere fra kommune til kommune hvorvidt og i hvilket omfang eiendommer fritas for eiendomsskatt i medhold av eiendomsskatteloven § 7 bokstav a. Bergen kommune opplyser at kommunen med hjemmel i eiendomsskatteloven § 7 bokstav a har fritatt 204 eiendommer for eiendomsskatt i 1996. Oslo kommune opplyser at 206 eiendommer er helt eller delvis fritatt for eiendomsskatt i 1996 med hjemmel i eiendomsskatteloven § 7 bokstav a, b, d eller e. Samlet eiendomsskattetakst for de fritatte eiendommene i Oslo utgjør kr 678 millioner. Dette innebærer at provenyet fra eiendomsskatten reduseres med kr 4,4 millioner. Oslo kommune vil fra og med eiendomsskatteåret 1997 ikke lenger gi fritak for eiendomsskatt etter eiendomsskatteloven § 7 bokstav a, b, d eller e.

Etter utvalgets oppfatning bør det anlegges et totalperspektiv på allmennyttig virksomhet, uansett om denne drives av det offentlige eller av private. Hovedspørsmålet er om en eiendom som inngår i allmennyttig virksomhet skal fritas for eiendomsskatt. Dersom en svarer ja på dette, kan flere av eiendomsskattelovens særbestemmelser, særlig om statens skatteplikt, formodentlig oppheves, således eiendomsskatteloven § 5 a annet strekpunkt (kultur, idrett), femte strekpunkt (samferdselsforetak) og sjette strekpunkt (statsforetak med allmennyttig formål), § 5 b (jernbaner) og c (kirker).

Utvalgets *flertall* (formannen, Christensen, Rasmussen, Ringdal, Schjelderup og Venstad) er kommet til at allmennyttige institusjoner ikke bør fritas for eiendomsskatt. Flertallet henviser til at slike institusjoner ikke er fritatt for eiendomsskatt etter dagens lov, men at kommunestyret kan frita institusjoner på nærmere vilkår. Som nevnt under "*Obigatoriske eller frivillige unntak fra eiendomsskatt*" i pkt 8.3.2 foran mener utvalget at unntak fra eiendomsskatteplikt så langt som mulig bør bestemmes i loven, og ikke være overlatt til kommunestyrets beslutning. Flertallet

mener denne linje bør følges også når det gjelder spørsmålet om allmennyttige institusjoner. Det dreier seg om et prinsipielt spørsmål som bør løses likt med virkning for alle kommuner som innfører eiendomsskatt. For flertallet er derfor problemstillingen om allmennyttige institusjoner bør omfattes av plikten til å svare eiendomsskatt eller om de bør unntas.

Flertallet henviser til at utvalget under "*Utvalgets hovedsyn på hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten*" i pkt 8.3.1 foran har gitt uttrykk for at unntak i minst mulig grad bør knytte an til hvem som eier en eiendom. Den faren for skjeve virkninger som er påpekt der, vil gjøre seg klart gjeldende dersom man unntar allmennyttige institusjoner fra plikten til å svare eiendomsskatt. Skattefriheten vil bare være til fordel for de institusjoner som eier fast eiendom. De institusjoner som leier fast eiendom, må i realiteten betale (noe) eiendomsskatt. Dette skyldes at utleieren normalt vil være eiendomsskattepliktig, og at han så langt som mulig vil innkalkulere eiendomsskatten i den leie som leietakeren skal betale. Om eieren på denne måten klarer å overvelte hele eiendomsskatten på leietakeren eller bare en del av den, vil bli bero på tilbud og etterspørsel på eiendomsmarkedet. Skattefritak gir en konkurransefordel for enten eier eller leier, noe som ikke er ønskelig ut fra prinsippet om skattemessig likebehandling. Med det nivå dagens eiendomsskatt har, og vil få etter utvalgets forslag, vil skatteoverveltningseffekten neppe bli svært sterk. Men etter flertallets oppfatning er dette likevel tungtveiende argumenter mot et fritak. Dessuten bør skattegrunnlaget utformes slik at det er robust mot eventuelle senere økninger av skatten.

Flertallet ser også sitt forslag i lys av flertallets forslag når det gjelder unntak for offentlig eide eiendommer, se "*Eiendommer eid av det offentlige*" i pkt 8.3.3.5. Når unntaket der foreslås begrenset slik at unntaket ikke omfatter eiendom som det drives offentlig servicevirksomhet fra, kan det ikke være riktig å unnta eiendom som eies av allmennyttige institusjoner som utøver lignende aktivitet. Hvis det offentlige er eiendomsskattepliktig for en eiendom hvor det drives sykehjem, bør også en allmennyttig institusjon være eiendomsskattepliktig for tilsvarende eiendom.

Flertallets forslag innebærer at en del eiendommer som i dag faller utenfor både formuesskatt og eiendomsskatt, må verdsettes for eiendomsskatt. Riktignok forutsetter eiendomsskatteoven § 15 at også eiendom som er fritatt for eiendomsskatt skal være verdsatt, men så vidt utvalget forstår følges ikke denne regelen alltid i praksis. Flertallet har ikke oversikt over hvor mange eiendommer det kan dreie seg om. Flertallet har uansett ikke kunnet anse det forhold at det blir behov for verdsettelse av flere eiendommer enn i dag, som noe avgjørende argument mot sitt forslag. Flertallet henviser til at dets forslag om ikke å unnta allmennyttige institusjoner, på den annen side vil innebære den vesentlige praktiske fordel at man slipper å trekke den vanskelige grensen mellom allmennyttige og ikke allmennyttige institusjoner. Unntak for allmennyttige institusjoner er vel kjent fra annen skattelovgivning, og erfaringen viser at avgrensningen volder problemer. Flertallet viser for så vidt til fremstillingen i boks 8.2 av praksis i relasjon til skatteloven § 26 første ledd bokstav k. Flertallets forslag innebærer også at man slipper problemene med de tilfellene hvor bare deler av eiendommen brukes til allmennyttige formål.

Et mindretall (Berre, Fagereng og Graver) viser til at allmennyttige institusjoner normalt er fritatt fra formues- og inntektsskatt. En av begrunnelsene for utvalget for å videreføre eiendomsskatten er at eiendomsskatt på fast eiendom vil bidra til å skape mer nøytralitet mellom beskatning av fast eiendom og finanskapital. Dette medfører at en vesentlig del av begrunnelsen for eiendomsskatt ikke er oppfylt for eiendom eid av allmennyttige institusjoner.

Etter disse medlemmers oppfatning vil det virke inkonsekvent å bruke nøytralitets- og overveltningsbetraktninger angående eiendomsskatt, når disse betraktningene ikke er gitt gjennomslagskraft når det gjelder inntekts- og formuesbeskatning.

Når det gjelder avgrensningen mellom allmenntilgitt og ikke allmenntilgitt institusjoner, så må den foretas for formues- og inntektsbeskatningen. Disse medlemmer antar derfor at dette vil være en overkommelig oppgave å foreta dette skillet. Videre er fritaket i § 26 første ledd bokstav k begrenset til den del av eiendommen hvor den ikke ervervsmessige del av organisasjonen drives fra. Mindretallet viser også til sine synspunkter angående eiendomsskatt på offentlig eiendom.

Mindretallet er derfor av den oppfatning at eiendom eid av stiftelser og foreninger bør fritas for eiendomsskatt i den utstrekning eiendommen benyttes til allmenntilgitt formål. Disse medlemmer antar imidlertid at fritaket for eiendomsskatt må begrenses til de tilfeller hvor eiendommen i det alt vesentlige direkte brukes til å oppfylle det allmenntilgitt formålet.

En slik begrensning av fritaket er i overensstemmelse med fortolkningen av skatteloven § 26 k hva gjelder inntekts- og formuesskatt. Mindretallet mener at det bør være samme avgrensning i de to regelverkene.

Boks 8.2 Praxis i relasjon til skatteloven § 26 første ledd bokstav k

En ser at det i praksis ofte tales om «allmenntilgitt institusjoner» og «allmenntilgitt formål» nærmest som synonymt med kriteriet i skatteloven § 26 første ledd. Selv om bestemmelsens ordlyd ikke direkte gir anvisning på en kvalitetsvurdering av formålet, ser man i høyesterettspraksis en tydelig kvalitetsvurdering gjennom en fremhevelse av det allmenntilgitt ved virksomheten. Det er likevel klart at beskatning ikke hindres av at virksomheten har et klart allmenntilgitt formål dersom det privatøkonomiske aspekt er mer fremtredende. Jo mer allmenntilgitt eller ideelle interesser institusjonen tjener, desto større grunnlag er det imidlertid for den antagelse at dette utgjør institusjonens hovedformål. Graden av samfunnsnytte er følgelig et viktig, men verken nødvendig eller tilstrekkelig argument for skattefrihet.

Det er på den ene side klart at utpreget humanitær virksomhet (Røde Kors, Redd Barna osv) er skattefri. Like klart vil det normalt være at virksomhet som tar sikte på størst mulig økonomisk overskudd ikke kan være skattefri. Mellom disse to ytterpunktene vil det imidlertid kunne oppstå en rekke tvilsspørsmål. Det foreligger neppe rettspraksis hvor spørsmålet om skattefrihet etter skatteloven § 26 første ledd bokstav k har vært omhandlet, og hvor det er foretatt en *prinsipiell* drøftelse av innholdet i begrepet «allmenntilgitt formål». I det følgende gis en kasuistisk oversikt over tilfeller der virksomhetens karakter av allmenntilgitt på en eller annen måte har kommet til uttrykk. Det bemerkes at det i uttrykket *allmenntilgitt* trolig må ligge et krav om at kretsen som nyter godt av aktiviteten har et visst omfang.

Striden de senere år har særlig gjeldt aktivitet som alternativt ville vært utført av det offentlige. Den virksomhet med *klassifisering av skip og utøvelse av offentlig kontrollmyndighet* som bl a Det Norske Veritas driver, har vært gjenstand for vurdering i flere høyesterettsdommer:

Høyesterett uttalte i Rt 1955 s 175 (Veritas I) at Veritas «*på grunnlag av de foreliggende opplysninger om institusjonens formål, dens indre oppbygning og dens virksomhet, ... må karakteriseres som en halvoffentlig institusjon, som fremmer allmenntilgitt interesser og som ikke har erverv til formål i den forstand byskattelovens § 21 k, 1. ledd (nå skatteloven § 26 første ledd k) bruker dette uttrykk*».

I Rt 1991 s 705 (Veritas II) kom imidlertid Høyesterett til et annet resultat. Det ble vist til at «*Veritas` oppgaver i forbindelse med klassifikasjon og myndighetsut-*

øvelse har fått et mindre «halvoffentlig» preg enn de hadde i 1950». Retten uttalte at selv om klassifikasjon mv fortsatt var en meget sentral del av Veritas' virksomhet, medførte de nye oppgaver institusjonen hadde påtatt seg (særlig konsulenttjenester av forskjellig art) at det gamle «kjerneområdet» ikke lenger dominerte institusjonen på samme måte som tidligere. Det ble lagt vekt på at rådgivningsoppgavene i praksis i atskillig utstrekning ble utført i nær sammenheng med klassevirksomheten.

Et annet omstridt område som har vært behandlet i rettspraksis er *privat undervisningsvirksomhet*, jf Rt 1985 s 917 (Ernst G. Mortensens Stiftelse). Stiftelsen skulle etter statuttene eie og drive Norsk Korrespondanseskole «til beste for samfunnet som undervisnings- og kulturinstitusjon». Høyesterett uttalte at den utstrakte undervisningsvirksomhet som Norsk Korrespondanseskole drev, i samsvar med statuttene, var av «klart allmenntilgitt karakter». Det ble lagt vekt på at virksomheten omfattet allmenndannende undervisning som supplement til det offentlige skoleverk, og at brevundervisningen inngikk som en integrert del av det offentlige utdanningssystem. Høyesterett uttalte bl a at skolen dekket «et behov som det offentlige ellers måtte tatt seg av».

Rt 1970 s 1220 gjaldt spørsmålet om en *trygdekasse* var skattepliktig for sin utleievirksomhet i to bygårder. Byretten hadde kommet til at trygdekassen i sin helhet var skattefri etter byskatteloven § 21 første ledd bokstav b (nå skatteloven § 26 første ledd bokstav b, som fastslår skattefrihet for «*staten og de samme tilhørende eiendommer, offentlige innretninger og fond*»). Høyesterett antok at § 21 første ledd bokstav b) ikke omfattet selvstendige offentlige innretninger som trygdekassene. Disse gikk inn under § 21 første ledd bokstav k om skattefritak for selskaper og innretninger som ikke har erverv til formål. Høyesterett uttaler på s 1224 at etter § 21 første ledd bokstav k vil «*Oslo Trygdekasse, som ikke har erverv til formål, være skattefri for såvidt angår trygdekassens ordinære, allmenntilgitt virksomhet*».

Fagereng og Graver mener det videre bør være adgang for kommunestyret til å unnta også personlig eide eiendommer fra eiendomsskatt når de hovedsakelig benyttes i allmennhetens interesse. I denne kategori inngår privateide naturområder der eierens rådighet er vesentlig innskrenket av hensyn til allmennheten, jf "[Fredet grunn, naturreservater o l](#)" i avsnitt 8.3.3.2.

8.3.3.5 Eiendommer eid av det offentlige

Inntil eiendomsskatteloven § 5 ble endret 15. mai 1992 var eiendommer som ble eid direkte av staten fritatt fra eiendomsskatt såfremt de ikke ble benyttet av private til egen bruk. Det ble f eks skrevet ut eiendomsskatt på statlig eiendommer når staten leide ut en kontor- eller forretningseiendom til et privat firma. Etter eiendomsskatteloven var det dessuten adgang til å skrive ut eiendomsskatt på enkelte typer eiendommer som i utgangspunktet var omfattet av fritaket fra eiendomsskatt. Dette gjaldt skogeiendommer eid av staten, Opplysningsvesenets fond eller Norges Bank, samt vannfall, fabrikker og annet foretak som var eid av staten og drevet for fortjeneste, så langt de ikke tjente allmenntilgitt formål.

Ved lovendring av 15. mai 1992 nr 45 ble eiendomsskatteloven § 5 endret slik at kommunene fikk en videre adgang enn tidligere til å utskrive eiendomsskatt på eiendommer som eies av staten. Etter eiendomsskatteloven § 5 bokstav a er statlige eiendommer fritatt fra eiendomsskatt så langt eiendommene er direkte eiet av staten og blir benyttet til nærmere oppregnede formål. Finanskomitéens flertall fremhever i Innst O nr 46 (1991-92) s 33 at hovedprinsippet som ligger til grunn for lovendrin-

gen er å utvide eiendomsskattegrunnlaget til også å gjelde den del av «*statlege nærings- og kontorbygg som har parallell i det private næringslivet*». Flertallet sier videre på s 34:

«Fleirtalet syner i denne samanheng til at grunngevinga for å ha høve til å skrive ut eigedomsskatt på statseigde eigedomar er å skape skattemessig lik handsaming mellom statlig og privat bruk av eigedom. Eigedomsskatt på statseigde eigedomar som har eit privat brukspotensiale vil då skape slik skattemessig lik handsaming.»

Unntaket for statlige eiendommer er nærmere presisert i forskrift av 18. november 1992 nr 850 om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer. Forskriften § 1 inneholder en generell regel om at kommunenes eiendomsskattevedtak, dersom de alminnelige vilkår i eiendomsskatteoven § 3 er oppfylt, skal anses å omfatte statlige eiendommer som har et privat anvendelsespotensiale uten at det foretas grunnleggende endringer i anlegg eller bygninger. Den faktiske bruk av eiendommen er således ikke avgjørende. Det må ses hen til om eiendommen slik den fremstår kan benyttes til forretningsmessige formål i det private næringsliv eller til private boligformål. Forskriften § 2 er både en nærmere presisering av utgangspunktet i forskriften § 1, og en nærmere avgrensning av eiendommene som er unntatt fra eiendomsskatt etter eiendomsskatteoven § 5.

Eiendommer som kommunen selv eier er unntatt fra eiendomsskatt etter eiendomsskatteoven § 5 bokstav d. Dette gjelder imidlertid ikke eiendommer en kommune eier i en annen kommune, eller eiendommer eid av et aksjeselskap der kommunen eier aksjene.

Etter gjeldende rett er ikke fylkeskommunale eiendommer unntatt fra eiendomsskatt. Dette innebærer bl a at fylkeskommunale sykehus i utgangspunktet er eiendomsskattepliktige. Fylkeskommunale eiendommer kan imidlertid med hjemmel i eiendomsskatteoven § 7 a etter vedtak av kommunestyret unntas fra eiendomsskatt dersom eiendommen tar sikte på å gagne en kommune, et fylke eller staten. Utvalget antar fylkeskommunale sykehus vil kunne unntas fra eiendomsskatt med hjemmel i denne bestemmelsen.

Utvalgets flertall (formannen, Christensen, Rasmussen, Ringdal, Schjelderup og Venstad) foreslår at statens og kommunenes eiendomsskatteplikt utvides vesentlig. Tilsynelatende er det riktignok lite rasjonelt at eiendomsskatt betales av én offentlig institusjon til en annen (hvor staten er eiendomsskattepliktig) eller – i enda høyere grad – at kommunen bokfører skatt på én regnskapspost og samme beløp som inntektspost på en annen regnskapspost. Flertallet antar likevel at et slikt system har atskillig for seg. Det offentlige og private driver i stadig økende grad med lignende type virksomhet. Offentlig servicevirksomhet er gjenstand for privatisering, til dels slik at det kan være konkurranse mellom offentlig og privat tilbud av tjenester. Hvis f eks en kommune leier ut sin eiendom til privat virksomhet, vil fordelene med skattefritak fra eiendomsskatten, føre til en høyere avkastning fra eiendommen enn den ville vært hadde eiendommen vært i privat eie. Skattefritak gir derved kommunen et konkurransefortrinn som ikke er ønskelig ut fra prinsippet om skattemessig likebehandling. Flertallet finner det klart at skattesystemet så langt som mulig bør utformes slik at det virker nøytralt i slike situasjoner. Skattefritak for det offentlige kan virke konkurransevridende. Flertallet ser det også som en fordel at alle kostnader ved en virksomhet (herunder altså også den eiendomsskatt som andre må betale) kommer klart fram i regnskapet for den offentlige virksomheten. På denne måten synliggjøres de reelle kostnadene, noe som i sin tur kan øke kostnadsbevisstheten og dermed øke effektiviteten.

Flertallet peker videre på at skattefritak etter gjeldende rett bare gjelder hvor det offentlige eier eiendommen direkte, ikke hvor eiendommen f eks eies av et heleid aksjeselskap. Et skattefritak for kommune og stat virker derfor heller ikke nøytralt med hensyn til valg av organisasjonsform. Flertallet anser dette for å være uheldig.

Utvalget er likevel av den oppfatning at det gjør seg gjeldende særlige hensyn hva enkelte statlige og kommunale eiendommer angår. Ut fra et nøytralitetsargument kan det argumenteres for at det er viktig at offentlig virksomhet i konkurranse med privat virksomhet likebehandles skattemessig. Dette argumentet vil ikke være så fremtredende for eiendommer hvor det offentlige har en eksklusiv rett til å utøve virksomheten. Begrepet «eksklusiv rett» har imidlertid ingen formell entydig definisjon. Hvilke virksomheter det offentlige har en eksklusiv rett til å utøve vil også til en viss grad avhenge av konsesjoner, graden av privatisering o l. Utvalget finner det derfor lite hensiktsmessig å frita offentlige eiendommer etter det generelle kriteriet «eksklusiv rett».

Utvalget antar derimot at statlige og kommunale eiendommer som benyttes til offentlig myndighetsutøvelse bør fritas fra eiendomsskatt, unntatt hvor eiendommen kan brukes til bolig, kontor e l. Eiendom som benyttes til utøvelse av offentlig myndighet er i en spesiell stilling i forhold til andre eiendommer, i og med at eiendommene benyttes til utøvelse av vitale oppgaver som det påligger det offentlige alene å utføre. Denne type virksomhet kan i utgangspunktet ikke privatiseres, selv om det finnes enkelte eksempler på at staten delegerer til private kompetanse til å utferdige forskrifter, se f eks råfiskloven av 14. desember 1955 nr 3. Slike offentlige eiendommer benyttes heller ikke i konkurranse med noen form for privat virksomhet.

«Offentlig myndighetsutøvelse» er ikke noe innarbeidet juridisk begrep. Forvaltningsloven av 10. februar 1967, som gjelder for ethvert organ for stat eller kommune, benytter imidlertid i § 2 a uttrykket «*utøving av offentlig myndighet*». Loven synes å forutsette at alle offentlige organer kan ha ansvar for «offentlig myndighetsutøvelse», og legger således en relativt vid fortolkning av begrepet til grunn. Eckhoff: Forvaltningsrett (3. utgave, 2. opplag 1990) fortolker på s 127 – 128 begrepet tilsvarende vidt:

«Offentligrettslig kompetanse (eller myndighet) betraktes gjerne som et utslag av statens «høyhetsrett», dvs. dens rett til å bestemme over sine undersåtter. Dette er en bestemmelsesrett som ikke er betinget av at noen har gått med på å la seg binde.

...
[Offentlig myndighet] tilkommer ikke hvem som helst, men bare dem som er tillagt myndighet i forfatningen, eller som blir tildelt myndighet i medhold av den. Tildelingssystemet er hierarkisk ordnet. På toppen av pyramiden har vi forfatningens kompetanseregler ... Med hjemmel i disse reglene kan de høyeste statsorganene gi offentlig myndighet til andre.»

Utvalget antar imidlertid at unntaket ikke bør omfatte eiendom som kan benyttes som bolig eller kontor eller til annen forretningsmessig virksomhet, uten at det må foretas grunnleggende endringer i eiendommen. Gjeldende rett foreslås altså videreført på dette punktet, se forskrift av 18. november 1992 § 1 første ledd. Det forutsettes at den nærmere avgrensning vil skje i forskrift, som etter gjeldende rett. Om offentlig eide samferdselsanlegg henvises til "[Eiendom brukt til samferdselsanlegg](#)" i pkt 8.3.3.10.

I forhold til dagens fritaksregler vil utvalgets forslag normalt medføre at verken statlige eiendommer benyttet til kultur, idrett, samferdsel, vannfall, sykehus eller undervisning er utøvelse av offentlig myndighet, og faller således utenfor dette fri-

taket. Kontorer brukt av departementene og kommuneadministrasjonene vil også falle utenfor fritaket. Derimot vil forsvarsanlegg og fengsler være omfattet av unntaket.

Et mindretall (Berre, Fagereng og Graver) er enig med flertallet i at eiendommer som det offentlige eier og som de driver næringsvirksomhet fra, skal ilegges eiendomsskatt. Disse medlemmer vil fritta flere offentlig eide eiendommer fra eiendomsskatt enn det som fremkommer av flertallets forslag. Dette mindretallet har ovenfor foreslått at eiendommer eid av organisasjoner og stiftelser og som brukes til å oppfylle det allmenntillegte formålet skal fritas fra eiendomsskatt. Staten, fylkeskommunene og kommunene benytter mange av sine eiendommer til å ivareta oppgaver som klart må anses som allmenntillegte. Etter dette mindretallets oppfatning bør også slike eiendommer fritas fra eiendomsskatt. Likhetsbetraktning taler for dette. Videre vil mindretallet peke på at staten, fylkeskommunene og kommunene i hovedsak er fritatt fra formues- og inntektsskatt fra slike eiendommer. Dette gjør begrunnelsen for eiendomsskatt på slike eiendommer svak.

Et fritak for eiendomsskatt for offentlig eid eiendom som brukes til å oppfylle allmenntillegte formål, vil etter disse medlemmers oppfatning ikke skape de nøytralitets- og overveltningsproblemer som flertallet peker på. Eiendom som det offentlige eier og som brukes til utleie til private vil etter mindretallets forslag ikke være fritatt for eiendomsskatt.

Disse medlemmer henleder oppmerksomheten på at flertallets forslag medfører at det må takseres mange eiendommer som i dag ikke er takserte av ligningsmyndighetene. Dette gjelder f.eks. eldrehjem, sykehjem, sykehus, idrettsanlegg og alle typer undervisningsbygg. En slik taksering medfører at staten ved ligningsmyndighetene må dekke disse utgiftene, mens kommunen får inntektene. I mange tilfeller vil driften som foregår fra disse eiendommene være fullt ut dekket av offentlige budsjetter.

8.3.3.6 Kirker

Etter eiendomsskatteloven § 5 bokstav c er kirker fritatt for eiendomsskatt. Det er et vilkår at eiendommen benyttes til gudstjenester eller tilsvarende handlinger for at fritak skal innrømmes. Finansdepartementet har ved flere anledninger uttalt at begrepet «kirke» omfatter så vel kirkebygninger tilhørende statskirken som eiendommer tilhørende andre trossamfunn. Bestemmelsen kan imidlertid ikke forstås slik at det eksisterer et generelt fritak fra eiendomsskatt for alle eiendommer tilhørende et trossamfunn. Det er som nevnt et vilkår at eiendommen benyttes til gudstjenester eller tilsvarende handlinger for at fritak skal kunne kreves. Hvis en eiendom dels benyttes til kirkelige handlinger og dels til andre ting, har Finansdepartementet ved flere anledninger antatt at eiendomsskatteloven § 5 bokstav c ikke er til hinder for at kommunen kan pålegge eiendomsskatt på den del av eiendommen som ikke benyttes til kirkelige handlinger.

Utvalget er av den oppfatning at kirker også i fremtiden bør være unntatt fra eiendomsbeskatning. Unntaket for kirker omfatter også krematorier. Unntaket bør også omfatte kirkegårder. Utvalget peker på at dette er i samsvar med skatteloven § 26 første ledd bokstav k, som unntar kirker, kirkesamfunn, menigheter og milde stiftelser fra inntekts- og formuesskatt. Utvalget henviser til at det i disse tilfellene ikke vil oppstå overveltningsproblemer av praktisk betydning.

8.3.3.7 Ambassade- og konsulateiendommer

Eiendomsskatteloven § 5 bokstav e oppstiller fritak for eiendomsskatt for «*legasjons- og konsulateigedomar som ein annan stat eig, når den andre staten fritiek norsk eigedom for tilsvarende skatt hjå seg.*» Legasjonseiendom er det samme som ambassadeeiendom.

Fritaket for ambassade- og konsulateiendommer kom inn som ny bokstav f i byskatteloven § 7 ved lovendring av 11. juni 1937. Forarbeidene til lovendringen er Ot prp nr 41 (1937). Departementet sier i proposisjonen ingenting om at Norge antas å ha noen folkerettslig forpliktelse til å fritta konsulateiendommer fra eiendomsskatt. Fritaket begrunnes med at slike eiendommer må unntas fra eiendomsskatt i Norge, dersom Norges tilsvarende eiendommer i utlandet skal unngå eiendomsskatt i de respektive land.

Ambassadeeiendommer er omhandlet i Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem av 18. april 1961 artikkel 23:

«1. The sending State and the mission *shall be exempt from all national, regional or municipal dues and taxes* in respect of the premises of the mission, whether owned or leased, other than such as represent payment for specific services and rendered.» (Utvalgets utheving).

Begrepet «*premises of the mission*» er definert i traktaten artikkel 1 bokstav i:

«The «premises of the mission» are the buildings or parts of buildings and the land ancillary thereto, irrespective of ownership, used for the purposes of the mission including the residence of the head of the mission».

Etter artikkel 23 nr 2 gjelder skattefriheten etter artikkel 23 ikke skatter og avgifter som etter mottakerstatens lovgivning skal betales av personer som inngikk kontrakten med senderstaten eller stasjonssjefen. Dette medfører at en person som leier ut fast eiendom til ambassadeeiendom for en fremmed stat, kan pålegges eiendomsskatt dersom vilkårene i eiendomsskatteloven § 3 for utskriving av eiendomsskatt er oppfylt.

Det fremgår av artikkel 23 nr 1 at ambassadeeiendommer skal unntas fra *alle nasjonale, regionale og kommunale skatter*, bortsett fra skatter eller avgifter som utgjør betaling for spesielle tjenester, jf artikkel 23 nr 1 i f. Utvalget antar det i artikkel 23 nr 1 i f først og fremst siktes til andre direkte eller indirekte skatter, som f eks avgift for å kjøre på motorveiene, kommunale eiendommer mv. Utvalget antar således at Norge er folkerettslig forpliktet til å fritta ambassadeeiendommer for eiendomsskatt.

Konsulateiendommer er omhandlet i Wienkonvensjonen av 24. april 1963 om konsulære forbindelser. Konvensjonen artikkel 32 inneholder regler om «*Exemption from taxation of consular premises*»:

«1. *Consular premises* and the residence of the career head of consular post of which the sending state or any person acting on its behalf is the owner or lessee *shall be exempt from all national, regional or municipal dues and taxes whatsoever*, other than such as represent payment for specific services rendered.» (Utvalgets utheving).

Begrepet «consular premises» er definert i traktaten artikkel 1 bokstav j:

««Consular premises» means the buildings or parts of buildings and the land ancillary thereto, irrespective of ownership, used exclusively for the purpose of the consular post.»

Det følger av artikkel 32 nr 2 at skattefritaket etter nr 1 ikke omfatter skatter og avgifter som etter mottakerstatens lovgivning skal betales av den person som inngikk kontrakten med senderstaten eller med den person som handler på dens vegne. Eier av en fast eiendom som leies ut til en fremmed stat som konsulateiendom vil således kunne pålegges eiendomsskatt dersom vilkårene i eiendomsskatteloven § 3 for utskriving av eiendomsskatt er oppfylt.

Det fremgår av artikkel 32 at «consular premises» skal fritas for *alle nasjonale, regionale og kommunale skatter*, bortsett fra skatter eller avgifter som utgjør betaling for spesielle tjenester, jf artikkel 32 nr 1 i f. Utvalget antar det i artikkel 32 nr 1 i f først og fremst siktes til andre direkte eller indirekte skatter, som f eks avgift for å kjøre på motorveiene, kommunale eiendommer mv. Utvalget antar således at Norge er folkerettslig forpliktet til å fritas konsulateiendommer for eiendomsskatt.

Det følger av konvensjonen artikkel 58 at honorære konsulater ikke er omfattet av artikkel 32.

Etter dette er utvalget av den oppfatning at ambassade- og konsulateiendommer må fritas for eiendomsskatt i den grad de er fritatt etter henholdsvis Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem av 18. april 1961 artikkel 23 og Wienkonvensjonen om konsulære forbindelser av 24. april 1963 artikkel 32.

8.3.3.8 Nye boligeiendommer

Etter eiendomsskatteloven § 7 bokstav c kan kommunestyret vedta at alle boligeiendommer skal fritas for eiendomsskatt i inntil 20 år fra boligen er ferdigstilt. Husbanken kan kreve at vedkommende kommune gir lettelse i eiendomsskatten for de eiendommer Husbanken yter lån til, jf husbankloven av 1. mars 1946 nr 3 § 15. Vanligvis krever Husbanken at eiendommene fritas for eiendomsskatt i minimum tre år.

Etter utvalgets oppfatning taler likebehandlingshensyn for at unntaket for nye boligeiendommer oppheves. Etter utvalgets syn er det ingen særskilte grunner som taler for at eiere av nye boliger skal betale lavere eiendomsskatt enn andre. Nyetablerte i eldre boliger eller i leide boliger vil ikke nyte godt av et slikt fritak.

En innvending mot dette kan være at fritak for eiendomsskatt på nybygde boliger vil redusere omkostningene ved etablering i egen bolig (når denne bygges selv). Fritak for eiendomsskatt kan isolert sett stimulere til etablering i egen bolig og redusere kostnadene ved etablering. Etter utvalgets syn vil fritak for eiendomsskatt være et svært tilfeldig virkemiddel hvis formålet er å redusere kostnadene ved etablering, jf over. Hvis det er et politisk mål å stimulere til etablering i egen bolig, vil utvalget peke på at dette vel så hensiktsmessig kan oppnås gjennom andre mer direkte virkemidler f eks gjennom Husbanken.

Det kan videre rettes prinsipielle innvendinger mot den form for boligstøtte som bestemmelsen innebærer. Det kan riktignok ses som en god tanke at kommuner som satser på boligbygging med husbankstøtte, må oppofre noe for å få denne støtten. Men metoden er beheftet med vesentlige ulemper. Det vil være vanskelig å skaffe oversikt over hvor mye bostøtte som kanaliseres via skattefritaket. Det vil gi klarere linjer og bedre oversikt over hvordan offentlige midler brukes om all boligstøtte fremtrer åpent (eventuelt som subsidiert husbankrente) i stedet for indirekte gjennom skattelettelse. Dertil kommer at den boligpolitiske treffsikkerhet av reglene er uklar: Fritak for eiendomsskatt vil lede til at eiendommen er mer verdifull for en kjøper sammenlignet med eiendommer som er pålagt eiendomsskatt. Etterspørselen etter slike eiendommer vil derfor være høyere enn om eiendomsskatt hadde vært utskrevet. Økt etterspørsel vil lede til høyere pris (gitt uendret tilbud). Skattefritaket vil på denne måten helt eller delvis bli diskontert inn i den pris som kjøperen må betale for eiendommen. Dette innebærer igjen at en kjøper i realiteten betaler eien-

domsskatt via høyere pris for eiendommen. Det er altså først og fremst første eier som har glede av skattefritaket, og han beholder det (i form av høyere salgssum) selv om han selger eiendommen. I tilfeller hvor det er profesjonelle eiendomsutviklere som bygger boliger, kan det reelt sett være eiendomsutvikleren som vil få fordelene av lavere eiendomsskatt. Dette henger sammen med at fritak for eiendomsskatt for nye boliger vil føre til at huskjøperne isolert sett vil være villige til å betale mer for slike boliger sammenlignet med eldre boliger som ikke omfattes av et slikt fritak.

Om man av boligpolitiske grunner ønsker å opprettholde et krav om kommunal innsats for å gi husbankstøtte, må dette kunne gjøres ved at det settes som vilkår for støtten at kommunen også deltar med støtte (i andre former enn skattelettelse). Og om kommunen ønsker å gi støtte til boligbygging, bør dette skje direkte og ikke i form av fritak for eiendomsskatt.

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen oppheves.

8.3.3.9 Bygninger og grunn i bestemte områder av kommunen

Kommunestyret har hjemmel i eiendomsskatteloven § 7 bokstav d til å unnta bygninger og grunn i visse områder av kommunen for eiendomsskatt. Bestemmelsen er en videreføring av byskatteloven § 6 annet ledd nr 1. Forarbeidene til så vel byskatteloven som eiendomsskatteloven omtaler fritaksbestemmelsen svært knapt. Utvalget antar at bakgrunnen for bestemmelsen var å stimulere utbygging av de deler av byen hvor utbyggingsgraden var lav, jf innstilling avgitt til Finansdepartementet i 1904 fra Skattelovkomiteen om landsskattelov og byskattelov s 68 andre spalte.

Det fremgår av drøftelsen ovenfor at utvalget går inn for at alle eiendommer i kommunen i utgangspunktet skal være omfattet av eiendomsskatten. Utvalget mener at et unntak for eiendommer i visse deler av kommunen ikke er forenlig med et slikt utgangspunkt, og går følgelig ikke inn for å videreføre dagens unntak for bygninger og grunn i bestemte deler av kommunen.

8.3.3.10 Eiendom brukt til samferdselsanlegg

Eiendomsskatteloven § 5 første ledd bokstav b om jernbaner til allmenn bruk er en videreføring av byskatteloven § 7 bokstav c, og er ikke kommentert i forarbeidene til eiendomsskatteloven (Ot prp nr 44 for 1974-75 og Innst O nr 53 for 1974-75). Etter bestemmelsen skal det ikke skrives ut eiendomsskatt på eiendommer tilhørende jernbaner til allmenn bruk, såfremt eiendommene benyttes i virksomheten. Eiendommer tilhørende private eller kommunale jernbaner er fritatt for eiendomsskatt etter dette alternativet dersom jernbanen kan benyttes av allmennheten. Eiendomsskatteloven § 5 første ledd bokstav b krysser bokstav a femte strekpunkt om fritak for eiendomsskatt for statens samferdselsforetak. En statlig jernbane vil være en del av «statens samferdselsforetak», og kan således omfattes av både eiendomsskatteloven § 5 første ledd bokstav a femte strekpunkt og § 5 første ledd bokstav b. Utvalget antar de beste grunner taler for å tolke fritaksbestemmelsene likt, slik at presiseringen om fritak for statens samferdselsforetak så langt de tjener allmenntilgjørende formål også gjelder i forhold til fritak for statens jernbaner etter bestemmelsen i eiendomsskatteloven § 5 første ledd bokstav b.

Eiendomsskatteloven § 5 første ledd bokstav a femte strekpunkt omfatter også veier, flyplasser, kaier o l som er tilgjengelig for allmenn bruk og som er eid av staten. Der slike eiendommer er eid av kommunen selv, er de fritatt etter § 5 første ledd bokstav d.

Utvalget foreslår at veier, inkludert kaianlegg i det offentlige veinettet, og jernbaneskinnegang fritas for eiendomsskatt. Utvalget viser til at det er svært vanskelig og arbeidskrevende å verdsette det omfattende vei- og jernbanenettet. Tilsvarende verdsettelsesproblemer gjør seg etter utvalgets oppfatning ikke gjeldende for andre samferdselsanlegg. Ettersom både veier og jernbaneskinnegang foreslås unntatt fra eiendomsskatt, medfører utvalgets forslag ikke noen konkurransevidning mellom samferdselsforetak som benytter enten veier eller jernbane til sine transporter.

Unntaket omfatter som utgangspunkt ikke bygninger, og unntaket har derfor en noe snevrere rekkevidde enn etter gjeldende lov § 5 første ledd bokstav b.

8.3.3.11 Andre unntak

Utvalget har ovenfor vurdert om en rekke ulike typer av eiendom bør fritas for eiendomsskatt eller ikke. Ideelt sett burde oppregningen av fritatte eiendommer i loven være uttømmende. Utvalget erkjenner imidlertid at det finnes eiendommer av noe forskjellig art som det kan være spesielt lite naturlig eller administrativt besværlig å skrive ut eiendomsskatt på. Den utvidelsen av området for plikt til å betale eiendomsskatt som utvalget legger til grunn i utgangspunktet, reiser derfor avgrensningsspørsmål som ikke er kjent – eller i alle fall mindre fremtredende – i gjeldende rett.

En hovedgruppe av de eiendommer som utvalget her har for øye, kan i økonomiske termer betegnes som «kollektive goder». Karakteristisk for kollektive goder er at en persons bruk og nytte av godet (eiendommen) ikke ekskluderer andre fra å bruke eller ha nytte av godet. Et typisk eksempel på en eiendom som antar karakter av et kollektivt gode kan være en fyrlykt: At en båt benytter seg av fyrlykten er ikke til hinder for at andre båter kan gjøre det samme. Eiendommer som antar karakter av kollektive goder har den egenskap at de er tilgjengelige for alle uten særskilt vederlag. Det gjør at eiendommene vanskelig kan utnyttes kommersielt og at et eventuelt unntak fra eiendomsskatt dermed ikke vil være konkurransevidende. Mange slike eiendommer vil være eid av staten eller kommunen innenfor kommunens eget område, og vil derfor ofte ikke være verdsatt for formuesskatt. Slike eiendommer vil dessuten ofte være vanskelige å verdsette fordi det ikke finnes noe marked for dem, eller fordi de ikke kan tenkes solgt. Eiendomsskatt på slike eiendommer vil som følge av dette kunne bli administrativt besværlig og påføre det offentlige betydelige verdsettelseskostnader som ikke står i rimelig forhold til det provenyet skatten vil innbringe.

Begrepet «kollektivt gode» er imidlertid for ubestemt til å kunne tjene som kriterium for avgrensning av et generelt fritak for eiendomsskatt. Utvalget har heller ikke kunnet skaffe seg tilstrekkelig oversikt over alle de ulike typer eiendommer som det kan bli tale om å vurdere i et slikt perspektiv. Utvalget er derfor blitt stående ved at det i loven bør inntas en bestemmelse som gir Kongen fullmakt til i særlige tilfeller i forskrift å unnta visse typer av fast eiendom fra skatteplikten. Det henvises til lovforslaget § 5 annet ledd annet punktum. Utvalget antar at det etter hvert som erfaring vinnes mht slike eiendommer, kan bli aktuelt å utforme mer eksakt formede unntak i loven.

Et mindretall i utvalget (Berre, Fagereng og Graver) vil også slutte seg til forslaget om å gi Kongen myndighet til å gjøre unntak fra skatteplikten når særlige grunner gjør seg gjeldende. Mindretallet finner likevel grunn til å påpeke at begrunnelsen for en slik unntaksregel med utgangspunkt i begrepet «kollektive goder» langt på vei dekkes opp av mindretallets forslag om unntak fra eiendomsskatt for enkelte eiendommer av hensyn til allmenne interesser.

KAPITTEL 9

Verdsettelse av fast eiendom**9.1 INNLEDNING**

Kvalitativt gode verdsettelse er en forutsetning for at eiendomsskatten skal kunne gi tilsiktede effekter. Det er også viktig at verdsettelsessystemet er rasjonelt oppbygget og ikke legger beslag på unødvendig store ressurser. Erfaring viser at disse forutsetningene ikke er oppfylt i dag. I dette kapitlet gjennomgår utvalget ulike sider ved verdsettelsen av fast eiendom etter gjeldende rett og fremmer visse forslag vedrørende verdsettelsesreglene. Fordi utvalget foreslår at eiendomsskatteverdiene skal samordnes med de verdiene som legges til grunn ved formuesbeskatningen, og fordi utvalget ikke har mandat til å forslå endringer i reglene om formuesskatten, er det imidlertid visse begrensninger med hensyn til hvor langt utvalget kan gå i sine diskusjoner og forslag på dette punkt.

Det følger av utvalgets mandat at verdsettelsesproblematikken skal drøftes i lys av reformene i kraftverksbeskatningen og arbeidet med nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer. Ved endringslov av 28. juni 1996 nr 41 er det vedtatt nye regler om taksering av kraftverk for eiendomsskatteformål. I St meld nr 45 (1995-96) er det fremmet forslag til nytt system for taksering av bolig- og fritidseiendommer. Utvalget drøfter derfor ikke de konkrete verdsettelsesreglene for kraftverk og bolig- og fritidseiendommer. Det vises til nærmere omtale i "[Utvalgets vurderinger og forslag](#)" i avsnitt 9.5.

I "[Verdsettelse etter gjeldende rett](#)" i avsnitt 9.2 gir utvalget en oversikt over verdsettelse av fast eiendom etter gjeldende rett, herunder en kort oversikt over verdsettelsesnivået. I "[Særlig om nye regler for verdsettelse av kraftverk](#)" i avsnitt 9.3 omtales de nye reglene om verdsettelse av kraftverk for eiendomsskatteformål. I "[Forslag i st meld nr 45 \(1995-96\) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer](#)" i avsnitt 9.4 omtales forslaget i St meld nr 45 (1995-96) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer. "[Utvalgets vurderinger og forslag](#)" i Avsnitt 9.5 inneholder utvalgets vurderinger og forslag.

9.2 VERDSETTELSE ETTER GJELDENDE RETT**9.2.1 Bestemmelser om verdsettelse for eiendomsskatteformål**

Etter eiendomsskatteloven § 8 skal eiendomsskatten «*reknast ut etter verdet (taksten) som egedomen vert sett i ved likninga året før skatteåret*». I dette ligger at det skal finne sted en felles verdsettelse for formuesskatt og eiendomsskatt. Eiendomsskatteloven § 8 har hittil ikke vært satt i kraft, men kan nå forventes iverksatt for kraftanlegg, jf Ot prp nr 23 (1995-96). Det er forutsatt at bestemmelsen skal iverksettes også for andre eiendommer enn kraftanlegg når et nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer er etablert. Etter eiendomsskatteloven § 33 annet ledd annet punktum skal verdsettelse for eiendomsskatteformål inntil videre skje etter bestemmelsene i byskatteloven §§ 4 og 5. Verdsettelse for formuesskatteformål skjer med utgangspunkt i bestemmelsene i skatteloven §§ 36 og 37, se "[Bestemmelser om verdsettelse for ligningsformål](#)" i avsnitt 9.2.2 nedenfor.

Vi står følgelig overfor et tosporet system inntil eiendomsskatteloven § 8 settes i kraft ved at det skal foretas separate verdsettelse for henholdsvis eiendomsskatt og formuesskatt.

Bakgrunnen for at § 8 ikke er satt i kraft fremgår av Ot prp nr 44 (1974-75). I proposisjonen vises det til at sterke grunner taler for et felles takstgrunnlag, men at det er betenkelig å benytte foreliggende ligningstakster som grunnlag for utskriving av eiendomsskatt. I proposisjonen heter det:

«Sidan det knapt bør verta tale om å ha eit dobbelt takstapparat, tykkjest det vera mest tenleg å byggja på det som alle herreda lyt ha, nemleg takstar for likninga. Desse takstane har dessutan oftast langt større økonomisk interesse for den einskilde skattyteren enn eigedomsskattetakstane.

...

Vert eigedomsskatten likna ut på grunnlag av likningstakstane, skulle det kunna vera råd å administrera eigedomsskatten med mindre kostnader for kommunane idet kommunane sparer takstutgifter. Staten har til nå brukt kommunale takstar i samband med utlikninga av formuesskatten. Heretter vert det omvendt.

...

Av di likningstakstane skifter mellom og i dei einskile kommunanene, er departementet i samråd med skattedirektøren kome til at dei takseringsreglane som er fastsette frå før bør halda fram å gjelda til likningstakstaene er samordna slik at dei høver betre som grunnlag for eigedomsskatten. Dessutan kan likningsstellet i mellomtida verta betre budd til å løysa dei administrative oppgåvene som omlegginga kjem til å føra med seg.»

Det er nå fremmet forslag til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer, jf *"Forslag i st meld nr 45 (1995-96) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer"* i avsnitt 9.4.

De någjeldende verdsettelsesbestemmelsene i eiendomsskatten, byskatteloven §§ 4 og 5, gir anvisning på tidspunktet for verdsettelsen, fremgangsmåten ved verdsettelsen og normen for verdsettelsen.

Når det gjelder *tidspunktet* for verdsettelsen, bestemmer byskatteloven § 4 første ledd at «*alminnelig taksering foregår hvert 10de år, medmindre bystyret under særegne forhold beslutter, at ny taksering tidligere skal finne sted.*»

Takseringen av eiendommene skal så langt det er praktisk mulig foregå til samme tid i hele kommunen. Høyesterett har i en dom inntatt i Rt 1991 side 416 uttalt at en ordning med sonevis taksering til forskjellige tidspunkter ikke er hjemlet i lovgivningen om eiendomsskatt.

Det er som utgangspunkt ikke anledning til å justere takstene i perioden mellom de alminnelige takseringer. Etter byskatteloven § 4 tredje og fjerde ledd kan imidlertid takstverdien for enkelte eiendommer korrigeres eller fastsettes på ny i takseringsperioden som følge av endringer på eiendommen mv.

Etter eiendomsskatteloven § 33 tredje ledd kan kommunestyret vedta at siste alminnelige taksering i kommunen skal gjelde inntil loven § 8 blir satt i kraft. Lov av 17. desember 1982 nr 82 hjemler adgang for kommunen til etter utløpet av tiårsperioden årlig å øke eiendomsskattetakstene med inntil 10 prosent av det opprinnelige skattegrunnlaget. Dette skjer som en ren kontorforretning.

Fremgangsmåten ved taksering er regulert i byskatteloven § 4. Etter § 4 første ledd tredje punktum skjer verdsettelsene på kommunens bekostning ved hjelp av særskilte takstmenn. Såvel den enkelte eiendomsskattyter som formannskapet kan forlange overtakst ved det dobbelte antall takstmenn. Etter samtykke av Finansdepartementet kan bystyret i stedet for takstmenn oppnevne en sakkyndig nemnd som fastsetter eiendomsskattetaksten etter forslag fra ansatte besiktigelsesmenn, jf § 4 annet ledd. Samtykke vil i alminnelighet bli gitt uavhengig av kommunens størrelse

mv. Klager fra skattyter over nemndas takster avgjøres av en sakkyndig ankenemnd etter forutgående besiktigelse.

Finansdepartementet har utarbeidet et utkast til skattetakstvedtekter som kommunene kan velge å benytte ved fastsettelsen av eiendomsskattetakstene. I vedtektenes gis en kortfattet oversikt over blant annet fremgangsmåten ved taksering. For øvrig er det ikke utarbeidet sentrale retningslinjer for eiendomsskattetaksering etter bestemmelsene i byskatteloven.

Når det gjelder *verdsettelsesnormen*, bestemmer byskatteloven § 5 første ledd at eiendommens verdi skal settes til «*det beløp som eiendommen etter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg*». Det vil si faktisk omsetningsverdi på verdsettelsestidspunktet. Hvor en omtaksering i kommunen pågår i lengre tid oppstår spørsmålet om det skal korrigeres for prisendringer i omtakseringsperioden. Utvalget er kjent med at enkelte kommuner fastsetter taksten for alle eiendommene ut i fra prisnivået da takseringen begynte. Alminnelige prinsipper om likebehandling tilsier at et slikt prinsipp bør følges.

Det er langvarig praksis for at kommunene kan sette takstene til en viss andel av antatt omsetningsverdi gjennom bruk av en reduksjonsfaktor eller lignende. Finansdepartementet har i brev uttalt at departementet ikke har noen innvendinger mot en slik praksis. Denne reduksjonsfaktoren må anses som en del av takstgrunnlaget, og kan derfor ikke justeres i takseringsperioden.

Det er en sikker tolkning av bestemmelsen at det er eiendommens *objektive* omsetningsverdi man skal frem til, og ikke den verdi som eiendommen har for den aktuelle eier. På dette punkt skiller verdsettelse for eiendomsskatt seg fra verdsettelse for formuesskatt, noe som reflekterer at eiendomsskatten er en objektskatt, mens formuesskatten er en subjektskatt som skal avpasses skattesubjektets nærmere forhold. At man skal frem til en objektiv omsetningsverdi, innebærer at det skal ses bort fra særlige omstendigheter som har betydning for den verdi som eiendommen har for den aktuelle eier. Prinsippet gjelder generelt, men spørsmålet har særlig kommet på spissen ved verdsettelse av kraftverk. Det har vært sikker rett at det ikke skal tas hensyn til avtaler om kraftleveranser til lav pris eller til hjemfallsrett. Høyesterett har i en dom inntatt i Rt 1994 side 333 uttalt at plikten til å levere konsesjonskraft ikke er noen begrensende faktor ved den faktiske utnyttelsen av eiendommen. Retten konkluderte deretter med at byskatteloven § 5 må forstås slik at det er de faktiske verdier som er gjenstand for eiendomsskatt, og at plikten til å levere konsesjonskraft og kraft til selvkost ifølge avtale dermed ikke skulle tas i betraktning ved fastsettelse av eiendomsskattetaksten. Dette fordi eiendommens objektive verdi ikke er redusert. I en dom av 20. oktober 1995 («Hemnesdommen») kom imidlertid Høyesterett til at prisen for kraftforetakets industrikraftleveranser likevel skulle legges til grunn i samme utstrekning som den andel industrikraften utgjør av det totale kraftforbruk her i landet. Begrunnelsen for dette standpunktet er at omkring en tredjedel av kraftproduksjonen i Norge går til kraftkrevende industri og treforedling, og at det bør tas hensyn til dette ved takseringen av det enkelte kraftverk.

Det følger av rettspraksis at verdsettelsen skal fastsettes med utgangspunkt i eiendommens substansverdi. Substansverdien utgjør investeringskostnadene korrigert for slit og elde og generelle verdiendringer mv. Etter rettspraksis kan rentabilitetsberegninger (lønnsomhetsberegninger) benyttes som hjelpemiddel for å fastsette eiendommens objektive verdi, jf Rt 1987 side 129 (A/S Tyssefaldene). For eiendomsskattetaksering av kraftverk har Høyesterett uttalt at en rentabilitetsberegning må være utgangspunktet, jf Rt 1991 side 98 (Elkem):

«...i en del tilfelle kan en rentabilitetsberegning gi et riktigere uttrykk for en objektivisert salgsverdi. Ikke minst vil dette gjelde for kraftverk hvor an-

leggsomkostningene mv ofte vil gi et mangelfullt grunnlag for overslag over salgsverdien... Jeg kan ikke se at det forhold at Siso Kraftverk leverer kraft til en annen av Elkems bedrifter, kan fravike det som må være utgangspunktet ved eiendomstaksering av kraftverk, nemlig en rentabilitetsberegning.»

De nye verdsettelsesreglene for kraftverk er basert på rentabilitetsberegninger. De nye bestemmelsene bygger delvis på andre løsninger enn tidligere praksis for verdsettelse av kraftverk, jf nærmere omtale i "[Særlig om nye regler for verdsettelse av kraftverk](#)" i avsnitt 9.3.

9.2.2 Bestemmelser om verdsettelse for ligningsformål

Ved iverksettelse av eiendomsskatteloven § 8 vil bestemmelsene om taksering av fast eiendom for ligningsformål (formues- og inntektsskatteformål) også definere takstgrunnlaget for eiendomsskatt.

Som hovedregel skal alle formuesobjekter ved ligningen verdsettes til omsetningsverdi pr 1. januar i ligningsåret, også fast eiendom. Det gjelder imidlertid unntak fra dette utgangspunktet. Etter skatteloven § 37 bokstav a annet ledd kan *bolig-eiendommer*, herunder fritidsboliger, verdsettes lavere enn omsetningsverdi. Bestemmelsen kom til ved lovendring av 6. juni 1975. I praksis har ligningsverdiene på bolig- og fritidseiendommer i lang tid ligget betydelig under omsetningsverdien. Det er på det rene at det foreligger store variasjoner i takstnivået for bolig- og fritidseiendommer, ikke bare mellom ulike kommuner, men også innenfor den enkelte kommune. Også *annen fast eiendom* (utenom kraftverk) er trolig verdsatt lavere enn omsetningsverdi.

Skatteloven § 37 bokstav b oppstiller en særregel om verdsettelse av *skogbruks-eiendommer*. Etter denne bestemmelsen skal en stipulert årlig avkastning være grunnlag for verdsettelse av skogbrukseiendommer. Det vil si at slike eiendommer skal verdsettes under forutsetning av rasjonell fortsatt drift. Verdsettelsen er basert på kapitalverdien av utnyttbar årlig tilvekst.

Med hjemmel i ligningsloven § 7-1 fastsetter Skattedirektoratet årlige takseringsregler. Takseringsreglene "[Utvalgets mandat og sammensetning](#)" i punkt 1.1 til 1.3 regulerer formuesverdsettelsen av faste eiendommer. Disse reglene gir ikke retningslinjer for hvordan verdsettelsen av ulike faste eiendommer skal utføres, men gir anvisning på bruk av sjablonmessige justeringer i fastsatte takster for grupper av eiendommer.

Ved taksering for formues- og inntektsskatteformål skal det tas hensyn til bånd som hviler på eierrådigheten. Dette prinsippet gjelder generelt, men har særlig hatt betydning for kraftverk. Høyesterett uttaler i en dom inntatt i Rt 1992 side 1263 (Trondheim Elektrisitetsverk) at fast og langvarig ligningspraksis tilsier at det ved ansettelse av formuesverdien – salgsverdien – for Nea kraftverk etter skatteloven § 37 bokstav a, jf § 36 første ledd, skal tas hensyn til en tidsubegrenset forpliktelse til å levere 50 prosent av produksjonen til selvkost. Ved taksering av fast eiendom til eiendomsskatteformål har en derimot ikke tatt hensyn til bånd som hviler på eierrådigheten, se blant annet omtalen av Rt 1994 side 333 i "[Bestemmelser om verdsettelse for eiendomsskatteformål](#)" i avsnitt 9.2.1. Det er nå vedtatt nye regler om taksering av kraftverk for eiendomsskatteformål som bryter med denne praksis for eiendomsskattetaksering, se "[Særlig om nye regler for verdsettelse av kraftverk](#)" i avsnitt 9.3.

Bruksrettigheter og andre heftelser som hviler på eiendommen reiser særlige spørsmål ved taksering for formues- og inntektsskatteformål. Etter skatteloven § 39 første ledd bokstav b er utgangspunktet at eieren av en eiendom ikke innrømmes

fradrag for tidsbegrensede bruksrettigheter til eiendommen. Til gjengjeld blir rettighetshaveren ikke skattlagt for formuesverdien av rettighetene, jf skatteloven § 38 bokstav b. Dette prinsippet antas også å gjelde i forhold til andre tidsbegrensede rettigheter i fast eiendom, som for eksempel en panterett, forkjøpsrett eller løsningsrett. Motsetningsvis skal ikke tidsbegrensede rettigheter i fast eiendom medføre en reduksjon av eiendommens formuesskatteverdi. I alminnelighet vil rettigheter med varighet på 99 år eller mindre i denne sammenheng anses som tidsbegrensede, mens rettigheter med varighet på 100 år eller mer anses som tidsubegrensede.

Verdsettelse av fast eiendom for formues- og inntektsskatteformål skjer i praksis ofte på nokså sjablonmessig basis. For bolig- og fritidseiendommer har ligningsverdiene i praksis vært ansatt skjønnsmessig av ligningsmyndighetene på grunnlag av anslått produksjonskostnad, tidligere også på grunnlag av kjøpesum redusert med en viss faktor eller eiendomsskattetakster. Takst ved befaring kan ikke kreves av skattyter. Skattedirektoratets Lignings-ABC har i en årrekke gitt anvisning på at det i mange tilfeller vil passe å sette ligningstaksten til 20 til 30 prosent av antatt kostpris for bygning og grunn, og at samme norm kan benyttes for tilbygg. Takstene ajourføres gjennom generelle sjablonmessige tillegg i takstverdien i enkelte perioder, jf omtalen av Skattedirektoratets takseringsregler foran. I perioden 1983 til 1991 ble ligningsverdien på bolig- og fritidseiendommer årlig oppjustert med 10 prosent. Ligningsverdiene var uendrede i 1992 til 1994, men økte igjen med 10 prosent fra 1994 til 1995.

For forretningsbygg, industrieiendommer og tomter fastsettes ligningsverdien på grunnlag av avholdte skattetakster eller på mer sjablonmessig grunnlag. Også for slike eiendommer skjer ajourhold ved standardiserte tillegg i henhold til Skattedirektoratets takseringsregler. Fra og med inntektsåret 1983 til og med inntektsåret 1989 ble formuesverdiene økt med 10 prosent hvert år. For eiendommer som hadde særskilt lav formuesverdi kunne økningen settes til 15 prosent (1983-85) og 20 prosent (1986-87).

9.2.3 Kort om det faktiske takstnivået

Utvalget har gjennomført en spørreundersøkelse for å belyse ulike forhold ved kommunenes bruk av eiendomsskatt. En fullstendig sammenfatning av resultatene fra spørreundersøkelsen er gitt i vedlegg 2.

Ved undersøkelsen ble spørreskjemaer sendt til samtlige kommuner i landet. Utvalget mottok svar fra 382 kommuner. Av disse var det 162 kommuner som skrev ut eiendomsskatt i 1994 og/eller i 1995 og som svarte på hele eller deler av spørreskjemaet.

På grunnlag av innkomne svar er det utarbeidet tabeller som illustrerer forholdet mellom eiendomsskattetakst og antatt faktisk omsetningsverdi, jf henholdsvis tabell 4 for boligeiendommer og tabell 5 for næringseiendommer i vedlegg 2. I tallene for næringseiendommer er verk (også kraftverk), bruk og grunneiendom inkludert.

Resultatene fra spørreundersøkelsen indikerer at *eiendomsskattetakstene* for boliger i hovedtyngden av de aktuelle kommunene utgjør 40 prosent eller mindre av markedsverdiene. Resultatene indikerer at også eiendomsskattetakstene for næringseiendommer i de fleste av kommunene ligger godt under markedsverdiene. Det synes også å foreligge betydelige variasjoner i takstnivået i ulike kommuner. For nærmere detaljer vises til vedlegg 2.

Etter det utvalget erfarer har eiendomsskattetakstene for kraftverk ligget forholdsvis nær opp til faktisk markedsverdi. Det er nå vedtatt nye regler for eiendoms-

skattetaksering av kraftverk, jf "[Særlig om nye regler for verdsettelse av kraftverk](#)" i avsnitt 9.3.

Når det gjelder nivået på *ligningsverdiene* for boliger viser utvalget til omtalen av dette i "[Tnnledning og bakgrunn](#)" i avsnitt 5.3.4.1. På grunnlag av resultatene fra boligtakseringsprosjektets prøvetaksering i 1991 og Statistisk sentralbyrås levekårsundersøkelse for 1995 kan det være grunnlag for å anta at ligningsverdiene for boliger i gjennomsnitt utgjør om lag 20 prosent av faktisk omsetningsverdi. Det kan imidlertid være betydelige variasjoner i takstnivået mellom ulike kommuner og også innenfor de enkelte kommunene.

Utvalget har ikke grunnlag for å antyde nærmere nivået på ligningsverdiene for andre faste eiendommer, men antar at disse gjennomgående ligger betydelig under faktisk markedsverdi.

9.3 SÆRLIG OM NYE REGLER FOR VERDSETTELSE AV KRAFTVERK

Ved endringslov av 28. juni 1996 nr 41 ble det vedtatt nye regler om skattlegging av kraftverk, herunder nye regler om taksering av kraftverk ved utskrivning av eiendomsskatt. Lovvedtaket innebærer at offentlig eide kraftverk fritas for formuesskatt på linje med privateide kraftverk og at kraftverk ikke lenger skal prosentlignes. Verdsettelsen av offentlig eide kraftverk vil derfor først og fremst få betydning ved utskrivning av eiendomsskatt (men verdien vil også ha betydning for verdsettelse av aksjer i ikke børsnoterte aksjeselskaper for så vidt gjelder aksjer som eies av andre enn offentlige institusjoner).

Skatteloven § 37 tredje til femte ledd oppstiller etter lovvedtaket detaljerte bestemmelser om taksering av formue i kraftverk. Gjennom en begrenset ikrafttredelse av eiendomsskatteloven § 8 gis det nye takstgrunnlaget anvendelse for eiendomsskatten. De nye reglene erstatter retningslinjer for taksering av kraftverk som er gitt ved Riksskattestyrets rundskriv nr 400/avd I av 21. juni 1965. Ut over dette rundskrivet har det hittil ikke foreligget sentrale retningslinjer for taksering av kraftverk for eiendomsskatteformål. Det har medført at takseringsreglene har blitt utviklet gjennom rettspraksis, og at det har vært særlig mange rettssaker om utskrivning av eiendomsskatt på kraftverk.

I samsvar med tidligere takseringspraksis og skatterettslige hovedprinsipper skal grunnlaget for eiendomsskatten fortsatt være kraftverkets *markedsverdi*. Etter tidligere praksis har taksering av kraftverk for eiendomsskatteformål tatt sikte på å fastsette den *objektive verdien* av kraftverket. Det innebærer at det ikke skal tas hensyn til hvordan den enkelte eier har valgt å disponere for eksempel den produserte kraften. De nye reglene er et brudd med denne praksis ved at verdsettelsen tar hensyn til plikt til å levere konsesjonskraft, langsiktige kontrakter og om kraft som produseres og forbrukes i eget foretak.

Ved fastsettelse av markedsverdien skal det ikke tas hensyn til eventuelt hjemfall³. Dette er i samsvar med tidligere praksis for taksering av kraftverk.

Markedsverdien vil dels reflektere verdien av naturressursen og dels verdien av de investeringene som er foretatt i anleggene. Siden omsetningen av kraftverk er svært liten, er det i praksis vanskelig å finne markedsverdien ved å sammenligne prisen på et tilsvarende, nylig omsatt kraftverk. En må derfor ta utgangspunkt i en *beregnet markedsverdi* (takst) for det enkelte verk.

Markedsverdien beregnes på grunnlag av *nåverdien av forventede fremtidige netto inntjeningsmuligheter* (rentabilitetsberegninger). Det vil si nåverdien av nor-

3. Det vil si at enkelte privateide kraftverk skal tilfalle staten når konsesjonstiden er over.

merte kraftsalgsinntekter fratrukket driftsutgifter, eiendomsskatt, grunnrenteskatt og naturressursskatt og kostnader til fremtidig utskifting av driftsmidler. Ved denne beregningen legges det til grunn at vannfallet har uendelig levetid. Ved beregning av nåverdi av fremtidige inntekter og utgifter benyttes en rentesats (diskonteringsrente) som skal gjenspeile avkastningen eieren ville ha fått ved alternative kapitalplasseringer. Renten fastsettes som en realrente før skatt.

Normerte salgsinntekter fastsettes med utgangspunkt i et gjennomsnitt over de siste fem år av historisk observerte salgsinntekter (historiske spotmarkedspriser multiplisert med korresponderende kraftproduksjon). Det gjelder imidlertid viktige unntak fra dette utgangspunktet. For konsesjonskraft legges oppnådde priser til grunn. For langsiktige kraftleveranser som går ut over syv år og hvor kontrakten ble inngått før 1. januar 1996 skjer verdsettelsen etter den faktiske kontraktsprisen. Og kraft som produseres og forbrukes i eget foretak verdsettes til prisen på kraft levert i henhold til Statskrafts 1976-kontrakter.

Driftsutgifter mv som trekkes fra i nåverdiberegningen tilsvare de som kan trekkes fra ved beregning av takseringsårets alminnelige inntekt. I tillegg skal pliktig skatt på grunnrenteinntekt og naturressursskatt for verket trekkes fra.

Nåverdien av kostnader til fremtidig utskifting av driftsmidler trekkes fra. Nåverdien av fremtidige utskiftningskostnader vil blant annet avhenge av hvor lang tid det er igjen til utskifting av det enkelte driftsmiddel. Jo kortere tid det er igjen til utskifting, desto høyere er nåverdien av utskiftningskostnadene og tilsvarende lavere blir formuesverdien. Særskilt taksering skal finne sted hvert tiende år, og ved denne takseringen fastsetter en omfanget av og gjenstående levetid for driftsmidlene i det enkelte kraftverket. Den fremtidige gjenanskaffelseskostnaden vil i mange tilfeller være vanskelig å anslå. Reglene bygger derfor på at gjenanskaffelseskostnaden settes lik historisk anskaffelseskostnad for det nåværende driftsmidlet oppjustert til kroneverdien i takseringsåret.

Nåverdien av kostnader til fremtidig utskifting av driftsmidler skal som utgangspunkt beregnes hvert tiende år. Skattyter eller skattekreditor kan imidlertid kreve omtaksering av utskiftningskostnadene i mellomliggende år.

De vedtatte takseringsreglene er i stor grad sammenfallende med departementets forslag i Ot prp nr 23 (1995-96). Bestemmelsene om fastsettelse av normerte salgsinntekter til annet enn historiske spotmarkedspriser ble imidlertid føyet til ved Stortingets behandling.⁴

9.4 FORSLAG I ST MELD NR 45 (1995-96) TIL NYTT TAKSERINGS-SYSTEM FOR BOLIG- OG FRITIDSEIENDOMMER

I St meld nr 45 (1995-96) Boligtaksering og prinsipper for boligbeskatning er det lagt frem forslag til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer. Det nye takseringssystemet skal utgjøre et felles grunnlag for inntekts- og formuesligning og for utskriving av eiendomsskatt. Forslaget til takseringsløsning omfatter alle bolig- og fritidseiendommer, herunder leiegårder og kombinerte bolig- og forretningseiendommer som ikke er avskrivbare.

Etter forslaget skal samlet takstverdi for bolig- og fritidseiendommer fastsettes til summen av *produksjonsverdien* for bygningen med fradrag for slit, elde og utidsmessighet (aldersfradrag) og *omsetningsverdien* for tomten. I meldingen heter det at det i prinsippet skal fastsettes takster tilsvarende eiendommenes omsetningsverdi, men at det av praktiske årsaker er nødvendig å gjøre visse modifikasjoner i

4. Konsesjonskraft skulle også etter forslaget i Ot prp nr 23 (1995-96) fastsettes til faktiske oppnådde priser, og ikke historiske spotmarkedspriser.

dette utgangspunktet. Praktiske hensyn tilsier at verdsettelsen av bygning tar utgangspunkt i oppførelseskostnader (produksjonsverdi). En viktig årsak til dette er at bare en mindre del av boligmassen omsettes årlig, og at omsetningsverdien i liten grad er observerbar i den samlede eiendomsmassen. I meldingen heter det at den foreslåtte takseringsløsningen er en praktisk gjennomførbar tilnærming til målsettingen om faktisk omsetningsverdi som takseringsgrunnlag, og at løsningen ivaretar behovet for rettferdige takseringer på en tilfredsstillende måte.

Takseringsløsningen er i hovedsak basert på automatisk beregning av takstene på grunnlag av registrerte data. Hovedelementene i takseringsløsningen er:

- Taksering av bygning tar utgangspunkt i en kvadratmetersats for boligareal. Kvadratmetersatsen varierer etter bygningstype (frittliggende eneboliger, øvrige bygninger med inntil fire boenheter og bygninger med fem eller flere boenheter) og etter distrikt.
- Det gis fradrag i kvadratmetersatsen for bygning for standardmangler (mangelende bad, WC, strøm eller vann). Fradraget settes vesentlig høyere enn det installasjonskostnadene tilsier, fordi slike mangler indikerer generell lav standard.
- Aldersfradrag gis i bygningsverdien med 1 prosent pr år, maksimalt 40 prosent.
- Taksering av tomt for bygninger med inntil fire boenheter baseres på arealgrupper (normalt fem størrelseskategorier) og prissoner (om lag 10). For bygninger med fem eller flere boenheter beregnes tomteverdien med en sats pr kvadratmeter boligareal i bygningen.
- Individuell korreksjon av den samlede taksten (bygning og tomt) kan foretas dersom avviket mellom beregnet verdi for hele eiendommen og faktisk takstverdi er minst 30 prosent. Individuelt tillegg i den beregnede takstverdien kan gis dersom tomten har en særlig gunstig beliggenhet i forhold til andre tomter i prissonen. Individuelt fradrag kan gis dersom tomten har en særlig ugunstig beliggenhet i forhold til andre tomter i prissonen, eller bygningen har betydelige skader i grunnleggende konstruksjoner.
- Fritidseiendommer skal takseres på samme måte som faste boliger, men tomter for fritidsboliger skal i større grad kunne vurderes individuelt av lokale ligningsmyndigheter.

Takseringsløsningen er i hovedsak basert på automatisk beregning av takstene på grunnlag av registrerte data. Det vil bli bygget opp et eget register med nødvendige data dels på grunnlag av opplysninger fra boligeierne i en engangs egenmelding, dels på grunnlag av opplysninger fra andre offentlige registre, fortrinnsvis GAB-registeret (det offentlige register for Grunneiendom-, Adresse- og Bygningsdata). Senere vedlikehold av registeret vil først og fremst skje gjennom innhenting av opplysninger fra andre offentlige dataregistre.

Det foreslås at takseringssystemet skal gjelde for alle bolig- og fritidseiendommer. Kombinerte bolig- og forretningseiendommer forutsettes omfattet av systemet dersom de ikke er avskrivbare. Det vil normalt være tilfelle når utleieverdien av forretningsdelen er mindre enn utleieverdien av boligdelen. Utenfor den foreslåtte takseringsløsningen faller blant annet avskrivbare forretningseiendommer og ubebygget tomtegrunn.

Det nye takseringssystemet kan ifølge stortingsmeldingen være driftsklart forut for ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999. Skal det nye takstgrunnlaget benyttes ved forskuddsutskrivningen, vil det imidlertid ikke være mulig å ha systemet driftsklart før fra og med inntektsåret 2000. For eiendomsskatteformål vil det bli lagt opp til at skatten regnes ut på grunnlag av ligningsverdien ved ligningen *året før* skatteåret, jf § 8 i nåværende eiendomsskattelov og § 6 i lovutkastet. Dette inne-

bærer at de nye takstene tidligst kan benyttes ved utskriving av eiendomsskatt for skatteåret 2001.

St meld nr 45 (1995-96) inneholder også en nærmere drøftelse av prinsippene for skattlegging av bolig- og fritidseiendommer. Det legges opp til en videreføring av de hovedprinsippene for formues- og inntektsbeskatning som gjelder i dag. Med hensyn til nivået på formues- og inntektsbeskatning legges det opp til at boliger av normal størrelse og standard skal skjermes mot beskatning, mens investeringer i store og dyre boliger skal skattlegges på marginen mer på linje med andre kapitalplasseringer. Det skisseres en viss reduksjon i satsene for fastsettelse av prosentinntekt og betydelige bunnfradrag i prosentinntektsgrunnlaget og formuesskattegrunnlaget. Endelige forslag til satser og bunnfradrag blir ikke fremsatt i meldingen, men departementet vil komme tilbake til dette etter at takseringsprinsippene er fastlagt og nærmere beregninger er utført.

I meldingen er det lagt opp til at det nye takstgrunnlaget også skal gjelde ved utskriving av eiendomsskatt. Det er varslet at departementet vil komme tilbake til eiendomsskatten etter at utredningen fra Eiendomsskatteutvalget har vært forelagt høringsinstansene, jf blant annet St meld nr 45 (1995-96) side 7 og side 84.

9.5 UTVALGETS VURDERINGER OG FORSLAG

I utvalgets mandat heter det blant annet:

«I lys av reformering av kraftverksbeskatningen og av det forutsatte arbeidet med det nye takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer, skal utredningsgruppen vurdere hensiktsmessig taksering av fast eiendom for eiendomsskatteformål.»

I Ot prp nr 23 (1995-96) på side 132 er det – under henvisning til utvalgets arbeid – uttalt: «*Utvalget er ikke bedt om å vurdere selve takseringen av kraftverk.*» Utvalget oppfatter dette som en tolkning av mandatet hvoretter verdsettelsesreglene for kraftverk ikke skal utredes nærmere, men at de nylig vedtatte reglene om taksering av kraftverk legges til grunn. Utvalget er enig i denne tolkningen.

I St meld nr 45 (1995-96) er det forutsatt at det nye takseringssystemet for bolig- og fritidseiendommer også skal gi et grunnlag for utskriving av eiendomsskatt, jf ["Forslag i st meld nr 45 \(1995-96\) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer"](#) i avsnitt 9.4. Utvalget legger også dette til grunn som en tolkning av mandatet.

På denne bakgrunn finner utvalget at det ikke er grunnlag for å drøfte verdsettelsesreglene for kraftverk og bolig- og fritidseiendommer. For andre eiendommer, det vil si eiendom som brukes i næringsvirksomhet (bortsett fra kraftverk), herunder gårds- og skogbruk, samt for ubebygde arealer, er det imidlertid nødvendig å vurdere verdsettelsesreglene nærmere.

Utvalget finner at det er et sterkt behov for reformer i reglene om verdsettelse for eiendomsskatteformål. Det er etter utvalgets syn lite rasjonelt at det opereres med et «tosporet» system med egne verdsettelse for henholdsvis eiendomsskatteformål og ligningsformål (formues- og inntektsskatteformål). Utvalget viser til at det er betydelige kostnader knyttet til å operere med to atskilte takseringssystemer for samme takstobjekt. For skattyterne kan det være vanskelig å forstå at de får to forskjellige verdsettelse av sin eiendom. Utvalget viser også til at verdsettelsesnivået, med unntak for kraftverk, gjennomgående ligger vesentlig lavere enn lovens norm (omsetningsverdi). Det synes også å foreligge betydelige nivåforskjeller i takstene, jf spørreundersøkelsen som er omtalt i vedlegg 2.

Utvalget mener derfor at særreglene om verdsettelse for eiendomsskatteformål bør oppheves, og at det i stedet bør legges opp til et felles takstgrunnlag for eiendomsskatt og for formues- og inntektsskatteformål.

Utvalget slutter seg imidlertid til det synspunkt at gjeldende ligningsverdier ikke er noe egnet grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt. Også ligningsverdiene for faste eiendommer ligger gjennomgående vesentlig under lovens verdsettelsesnorm (omsetningsverdi, med særlig adgang til å fastsette lavere verdier for boliger). Gjeldende ligningsverdier varierer i betydelig grad både med hensyn til arten av eiendom, eiendommens alder og geografiske plassering. I tillegg er gjeldende ligningsverdier kjennetegnet ved betydelige tilfeldige variasjoner mellom sammenlignbare eiendommer.

Det må legges stor vekt på å oppnå et bedre takstgrunnlag. Det vil si verdsettelse uten systematisk forskjellsbehandling av ulike kategorier eiendommer, og hvor en unngår tilfeldige variasjoner innenfor samme kategori eiendom. Betydelige variasjoner i takstnivået er i strid med grunnleggende rettferdighetssynspunkter, og gir utilsiktede utslag ved beskatningen. Systematisk forskjellsbehandling av ulike kategorier eiendommer gir opphav til omgåelser og skatteplanlegging.

Omleggingen av takstene for boligeiendommer i retning av mer reelle verdier vil øke forskjellene i takstnivået mellom boligeiendommer og andre typer eiendommer (kraftverk unntatt). Nye takster for boligeiendommer må derfor etter utvalgets oppfatning følges opp med en generell gjennomgang av takstene for andre kategorier eiendommer. En revisjon av takstgrunnlaget vil ha stor betydning for likhet og effektivitet i såvel formues-, inntekts- og eiendomsskatten. Det bør etter utvalgets mening være en prioritert oppgave å bedre kvaliteten på ligningsverdiene for alle typer eiendommer.

Utvalget mener at takseringssystemer for andre faste eiendommer enn boliger og kraftverk må utredes nærmere. Utvalget vil imidlertid peke på enkelte momenter som er av betydning i forhold til verdsettelsen av slike eiendommer. Da denne problemstillingen ikke bare har tilknytning til eiendomsskatt, men også gjelder fastsettelsen av et formuesskattegrunnlag, er det ikke naturlig for utvalget å foreta noen detaljert drøftelse her. Utvalget understreker imidlertid generelt behovet for at verdsettelsesreglene tar hensyn til ulike innskrenkninger som måtte gjøre seg gjeldende med hensyn til bruken av eiendommen.

Taksering av *næringseiendommer* reiser særlige spørsmål. Utvalget viser til at det foreslåtte takseringssystemet for bolig- og fritidseiendommer skal omfatte *kombinerte* bolig- og forretningseiendommer som ikke er avskrivbare, jf St meld nr 45 (1995-96) side 46. Slike eiendommer er normalt ikke avskrivbare når utleieverdien av forretningsdelen er mindre enn utleieverdien av boligdelen. Det innebærer at det vil foreligge et ferdig takstgrunnlag for disse næringseiendommene dersom det foreslåtte takseringssystemet blir etablert. For andre næringseiendommer må taksten fastsettes på annet grunnlag. Utvalget viser til at næringseiendommer i dag som utgangspunkt blir verdsatt ved avholdte skattetakster, uten at det er utarbeidet samlede retningslinjer for taksering av næringseiendommer. For kraftverk og enkelte andre næringseiendommer gjelder unntak fra dette utgangspunktet, jf nedenfor. En del av takstene er avholdt lang tid tilbake, og i enkelte år oppjustert med sjablonmessige prosenttillegg. Så langt utvalget erfarer er takstnivået for næringseiendommer varierende, og i mange tilfeller vesentlig lavere enn reelle verdier, jf "[Kort om det faktiske takstnivået](#)" i avsnitt 9.2.3. Utvalget vil derfor tilrå at disse takstene blir gjenstand for revisjon, og at det herunder utarbeides nærmere retningslinjer for taksering av slike eiendommer. Målsettingen må være at takstnivået for næringseiendommer, som for andre typer eiendommer, skal være på linje med eiendommenes

omsetningsverdi. Et mindretall i utvalget (Ringdal) har særmerknader angående verdsettelsesnivå og -metode, jf avslutningsvis i dette kapittel.

Taksering av næringseiendommer kan tenkes gjennomført med utgangspunkt i en individuell vurdering av hver enkelt eiendom eller mer sjablonmessig på grunnlag av areal, beliggenhet og byggeår mv. Utvalget viser til at det dreier seg om en lite homogen gruppe eiendommer, fra mindre kontorlokaler til store industrieiendommer. Skal sjablonmessige verdsettelsesmetoder benyttes for næringseiendommer må det sondres mellom ulike kategorier næringsbygg. På grunn av ulikhetene i eiendomsmassen er taksering av næringseiendommer mindre egnet for sentral maskinell taksering enn det boligeiendommer er. Det kan derfor være hensiktsmessig at verdsettelsen skjer lokalt. Utvalget vil påpeke de mulighetene sjablonmessige takseringsregler kan gi for rimelig ensartede og effektive verdsettelse. Utvalget finner at det bør vurderes å utarbeide sentrale retningslinjer for hvordan lokale ligningsmyndigheter skal verdsette ulike typer næringseiendommer. I denne prosessen vil det kunne være aktuelt å benytte elementer av det foreslåtte takseringssystemet for boligeiendommer. Det kan eksempelvis vurderes i forhold til systemet med ajourhold av bygningstakster ved bruk av byggekostnadsindekser mv, jf St meld nr 45 (1995-96) side 42.

Våningshus på gårdsbruk med naturlig tilordnet tomt formues- og inntektsbeskattes etter gjeldende rett ikke som boligeiendommer for øvrig, men som en del av gårdsbruket.⁵ Det fastsettes en samlet formuesverdi for våningshuset og selve gårdsbruket (driftsbygninger og selve jordbruksarealet). I St meld 45 drøftes ikke konkrete endringer i skattereglene for våningshus. Det foreslås likevel at det nye takseringssystemet for boliger mv også skal inneholde data om våningshus på gårdsbruk, slik at det også kan beregnes takst for slike hus. Det innebærer at det vil foreligge et eiendomsskattegrunnlag for boligdelen av jordbrukseiendommer. Tilsvarende vil gjelde for selvstendige bygninger på gårdsbruket som fungerer som *kårbolig* eller som kan fylle andre boligfunksjoner. For selve *jordbruksdelen* av gårdsbruk antar utvalget at det er behov for en nærmere utredning av takseringspraksis. Utvalget viser til at det ikke foreligger særskilte retningslinjer for verdsettelse av grunn og driftsbygninger på gårdsbruk. Utvalget antar derfor at takstnivået for slike eiendommer er varierende. Utvalget antar at det må utarbeides nærmere retningslinjer for taksering av slike eiendommer, med sikte på at takstene skal gjenspeile reelle verdier. En problemstilling som kan oppstå i denne forbindelse er at høyeste lovlige pris for jordbrukseiendommer etter konsesjonslovgivningen kan være fastsatt lavere enn det eiendommens omsetningsverdi ville ha vært uten fastsatt maksimalpris. Denne problemstillingen må vurderes nærmere.

Som nevnt i "[Bestemmelser om verdsettelse for ligningsformål](#)" i avsnitt 9.2.2 følger det av skatteloven § 37 bokstav b at *skoogbrukseiendommer* skal verdsettes på grunnlag av avkastningsverdien av skogen. For slike eiendommer er verdsettelsen med andre ord basert på en forutsetning om rasjonell fortsatt skogsdrift. Utvalget mener at dette prinsippet også må gjelde ved verdsettelse av skog for eiendomsskatteformål. Med hjemmel i ligningsloven § 7-1 nr 3 er det fastsatt detaljerte regler om verdsetting av skogeiendommer, jf forskrift av 14. november 1989 nr 1211. Etter forskriften skal takseringen ta utgangspunkt i tilveksten i skogen. Ved takseringen inngår en del parametre som fastsettes av Skattedirektoratet (blant annet en kapitaliseringsfaktor og anslåtte bruttopriser). Det følger av dette at det for skogeiendommer allerede er etablert utfyllende takseringsnormer, som muliggjør verdsettelse på nivå med reelle verdier.

5. Vanlige gevinstbeskatningsregler for boligeiendommer antas imidlertid å gjelde dersom våningshuset selges løsrevet fra gårdsbruket for øvrig.

Utvalget antar at det foreslåtte systemet for taksering av bolig- og fritidseiendommer kan bli et hensiktsmessig utgangspunkt også for verdsettelse av *ikke bebygget tomtegrunn*. Det foreslås etablert et system med prissoner i kommunene for sjablonmessig taksering av bebygde boligtomter. I den grad det er klarlagt at ubebygget grunn må anses som tomt for boligformål kan sjablontaksering skje med utgangspunkt i fastsatte sonepriser. Ved tomteverdsettelsen i boligtakseringssystemet vil det være tatt hensyn til normale opparbeidelsekostnader i de enkelte soneprisene. Ved tilsvarende verdsettelse av ikke opparbeidet ubebygget tomtegrunn må tillegget for normale opparbeidelsekostnader trekkes fra. Også når tomtegrunn er regulert til næringsformål mv kan det være aktuelt å benytte soneprisene for boligtomter som indikator på prisnivået. Det må imidlertid tas i betraktning at verdien av tomter for næringsbygg mv kan avvike fra verdien av tilsvarende boligtomter, slik at mer direkte bruk av soneprisene for boligtomter bør unngås.

Ut over dette vil utvalget ikke gå nærmere inn på taksering av ulike kategorier eiendommer, men understreker at takstnivået for alle typer eiendommer bør være i samsvar med eiendommenes omsetningsverdi.

For en del eiendomsskattepliktige eiendommer vil det ikke være behov for å fastsette ligningstakster. I slike tilfeller oppstår spørsmål om hvilket takstgrunnlag som skal benyttes ved utskriving av eiendomsskatt. Ved vedtakelsen av eiendomsskatteoven § 33 var det forutsatt at særreglene i byskatteloven om taksering for eiendomsskatteformål skulle oppheves i sin helhet ved innføring av nye boligtakster, jf "[Verdsettelse etter gjeldende rett](#)" i avsnitt 9.2. Det innebærer at det ikke lenger vil foreligge særlige bestemmelser om taksering av eiendommer for eiendomsskatteformål, men at ligningsverdiene for faste eiendommer nyttes som grunnlag for utskriving av eiendomsskatt.

Ligningstakster for faste eiendommer vil ikke foreligge når eiendommen tilhører en skattefri institusjon eller innretning, jf skatteloven § 26, eller når eiendommen tilhører et børsnotert aksjeselskap. Aksjeselskaper⁶ er fritatt for formuesskatt, jf selskapsskatteoven § 1-2. På grunn av fritaket for formuesskatt og fordi aksjenes formuesverdi fastsettes ut i fra børskurs, er det unødvendig å fastsette formuesverdier for slike selskaper.

For eiendomsskattepliktige eiendommer som ikke er verdsatt ved ligningen oppstiller ligningsoven § 8-11 en særlig bestemmelse. Ligningsoven § 8-11 bestemmer at ligningsmyndighetene skal foreta de verdsettelsene som er nødvendige for utskriving av eiendomsskatt. Ligningsoven § 8-11 er foreløpig ikke satt i kraft, men bestemmelsen forutsettes å tre i kraft når det nye takstgrunnlaget for boliger mv er etablert. Utvalget mener at blant annet hensynet til likebehandling tilsier at særskilte verdsettelse for eiendomsskatteformål ikke bør løsrives fra andre verdsettelse, og finner derfor at ligningsoven § 8-11 er en hensiktsmessig bestemmelse. Utvalget foreslår ingen endringer i denne bestemmelsen.

Et spørsmål som oppstår ved samordning av takstgrunnlagene for eiendomsskatt og ved ligningen er om fast eiendom er avgrenset på identisk måte i eiendomsskatten og i formuesskatten. Kjernen i begrepet fast eiendom vil være sammenfallende i eiendomsskatten og ved formuesligningen; eventuelle avvik vil være knyttet til bestemmelser som definerer grensen mot tilbehør o.l. I den grad det foreligger avvik her må det tas hensyn til dette ved takseringen.

Utvalget viser til at dette ikke reiser særlige problemer i forhold til forslaget om taksering av bolig- og fritidseiendommer. For slike eiendommer vil utgangspunktet

6. Fritaket for formuesskatt gjelder etter selskapsskatteoven § 1-2 også for selskap og sammenlutning som er likestilt med aksjeselskap etter selskapsskatteoven § 1-1, når deltakerne til sammen eier selskapets formue, samt for aksje- og obligasjonsfond.

være enkle sjablonberegninger av takstverdien som kan benyttes som grunnlag for utskriving av såvel eiendomsskatt som formuesskatt.

De nye reglene for kraftverk definerer også takstgrunnlaget på en slik måte at problemer med avgrensningen av hva som er fast eiendom ikke vil oppstå.

Problemstillingen er først og fremst aktuell i forhold til verdsettelse av eiendommer som er knyttet til annen næringsvirksomhet enn kraftverk. Gjeldende eiendomsskattelov § 4 annet ledd gir en avgrensning av begrepet fast eiendom for visse næringseiendommer («verk og bruk»). Etter § 4 annet ledd tredje og fjerde punktum skal bygninger og anlegg *«reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve foretaket.»* Denne skjønnsmessige avgrensningen er til en viss grad presisert gjennom rettspraksis, og drøftet i juridisk teori. Harboe (side 31) antar at det bare er anleggsaktiva som kan medregnes til den faste eiendommen, og altså ikke varer, og at de ikke trenger å være fysisk festet til eiendommen, men at de må ha en permanent funksjon i foretaket. Utvalget går ikke nærmere inn på avgrensningen her, men konstaterer at avgrensningen synes å kunne bli noe annerledes enn tilsvarende avgrensninger i formuesskatten. Etter skatteloven § 37 bokstav a er utgangspunktet at fast eiendom verdsettes sammen *«med tilbehør»* samt at jordeiendommer *«verdsettes under ett med de til samme hørende hus og underliggende rettigheter og herligheter»*. I juridisk teori er det antatt at dette omfatter slikt tilbehør som i praksis følger eiendommen ved overdragelser og pantsettelser når ikke annet er særskilt avtalt. Også lov om avhending av fast eieendom av 3. juli 1992 nr 93 bestemmer hva som skal regnes som tilbehør for ulike eiendommer, herunder visse typer nærings-eiendommer, se avhendingsloven § 3-5 (hoteller, kontorer mv) og § 3-6 (landbruks-eiendommer).

Utvalget kan ikke se at det foreligger hensyn som tilsier avvikende avgrensning av begrepet fast eiendom ved utskriving av eiendomsskatt og ved fastsettelsen av formuesskattegrunnlaget. Det vil forenkle systemet om begrepene defineres på samme måte i de to regelsettene. Utvalget foreslår derfor en avgrensning av begrepet fast eiendom i eiendomsskatteloven som er sammenfallende med tilsvarende avgrensning i skatteloven. Det vises til lovutkastet § 4 og nærmere omtale av denne problemstillingen i merknadene til lovutkastet.

Det følger av oversikten over gjeldende verdsettelsesbestemmelser i *"Verdsettelse etter gjeldende rett"* i avsnitt 9.2 at det er en del forskjeller mellom prinsippene for verdsettelse for eiendomsskatt og for ligningsformål. En overgang til bruk av ligningstakster som eiendomsskattegrunnlag vil således endre verdsettelsesprinsippene i noen grad. For det første vil det innebære at det blir foretatt ny verdsettelse hyppigere enn hvert tiende år slik hovedregelen er nå. I prinsippet fastsettes ligningstakstene årlig. Dette vil kunne lede til at verdiene vil svinge noe mer enn etter dagens ordning. I prinsippet bør skattetakstene gjenspeile markedsverdier til enhver tid, slik at dette ikke kan anses for å være noen ulempe. De praktiske utslagene av en slik endring begrenses av at det fortsatt må legges opp til bruk av sjablonberegninger i atskillig grad, noe som tilsier at takstene ikke fullt ut vil fange opp kortvarige prissvingninger. For det annet vil en slik reform måtte bygge på at man i større grad enn i dag legger *eierens* subjektive verdi (i motsetning til en mer objektiv omsetningsverdi) til grunn for verdsettelsen. Denne forskjellen har imidlertid hatt størst betydning for kraftverk, og fordi formuesskatteplikten for kraftverk langt på vei er opphevet, har man kunnet utforme de nye verdsettelsesreglene med eiendomsskatten for øye. Og uansett er det utvalgets oppfatning at en slik endring av prinsippene for verdsettelse ikke er noe tungtveiende argument mot en samordning av verdsettelsene for formues-/inntektsskatt og eiendomsskatt.

Det fremgår av "*Kort om det faktiske takstnivået*" i avsnitt 9.2.3 at det faktiske nivået for eiendomsskattetakster ligger vesentlig lavere enn faktisk omsetningsverdi (med unntak for kraftverk). Utvalget viser til at en overgang til mer reelle takster vil innebære en vesentlig utvidelse av skattegrunnlaget. En slik utvidelse av takstgrunnlaget bør ses i sammenheng med eiendomsskattesatsene. Utvalget går ikke nærmere inn på dette spørsmålet her, men viser til drøftelsen i "*Bunnfradrag og satsstruktur*" i kapittel 10.

Utvalgets synspunkter i dette kapitlet kan oppsummeres som følger:

Utvalget mener at ligningsverdiene også bør benyttes som grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt. Kvaliteteten på de gjeldende ligningsverdiene er imidlertid ikke god nok til å fylle denne funksjonen. Et flertall i utvalget (alle unntatt Ringdal) mener at hensynet til likhet og effektivitet i beskatningen tilsier at takstene revideres slik at de kommer på nivå med markedsverdiene. Et unntak gjelder for kraftverk hvor det er vedtatt nye takseringsregler. For boligeiendommer er det fremlagt et forslag til takseringsløsning. Også for andre eiendommer enn kraftverk og boliger bør det gjennomføres en revisjon av takstgrunnlaget. Utvalget anbefaler at det vurderes å utarbeide sentrale retningslinjer for taksering av slike eiendommer. Utvalget anser et nytt og mer reelt takstgrunnlag for å være en forutsetning for at en revisjon av eiendomsbeskatningen skal gi tilsiktede resultater.

Et mindretall i utvalget (Ringdal) slutter seg til at det bør tilstrebes en større grad av likhet i verdsettelsen av andre eiendommer enn boligeiendommer og kraftverk, og at det er hensiktsmessig med et felles verdsettelsesgrunnlag for formues- og eiendomsskatteformål. Dette medlem er imidlertid uenig i at verdsettelsesgrunnlaget skal opp på nivå med eiendommens omsetningsverdi.

To identisk like eiendommer i samme område bør ha likt skattegrunnlag, uavhengig av leieinntektenes størrelse. Enkelte eiendommer (bygg og tomt) har en meget lav verdi om man ser bort fra den inntektsbringende virksomhet som drives på eiendommen. Slike eiendommer bør ha likt skattegrunnlag uavhengig av om driften går godt, dårlig eller nedlegges.

En omsetningsverdi vil reflektere de inntekter man har av den faste eiendom. Disse inntekter skattlegges løpende gjennom inntektsbeskatningen og ved realisasjon, og bør etter dette medlems oppfatning ikke i tillegg skattlegges gjennom både eiendomsskatt og formuesskatt.

En rekke typer eiendommer omsettes sjelden eller aldri. Disse eiendommer må i et system hvor omsetningsverdi skal legges til grunn, verdsettes på en annen måte. For eiendom hvor det er mulig å finne en omsetningsverdi, vil det i praksis være tidkrevende og kostbart å operere med omsetningsverdi som skattegrunnlag. Eiendomspriser går opp og ned, og det vil bli nødvendig med årlige, nøyaktige verdsettelse dersom verdsettelsesgrunnlaget skal være på nivå med omsetningsverdien.

Etter dette medlems oppfatning bør det sentralt utarbeides retningslinjer for verdsettelse av fast eiendom, basert på en teknisk verdi på bebyggelsen og en sjablonmessig tomteverdi uten at det tas hensyn til den inntektsbringende aktivitet på eiendommen. Retningslinjene må særlig ta hensyn til ulike innskrenkninger som måtte gjøre seg gjeldende med hensyn til eierens rådighet over eiendommen.

KAPITTEL 10

Bunnfradrag og satsstruktur**10.1 INNLEDNING OG BAKGRUNN**

Beregnet eiendomsskatt for en eiendomsskattepliktig eiendom vil avhenge av skattesats, takstgrunnlag og eventuelt bunnfradrag.

I "[Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten](#)" i kapittel 8 drøfter utvalget hvilke eiendommer som bør unntas fra eiendomsskatt. Utvalget foreslår at flere eiendommer gjøres eiendomsskattepliktige enn i dag. Det foreslås bl a at jord- og skogbrukseiendommer, samt en større del av offentlig eide eiendommer bør være eiendomsskattepliktige. Et flertall foreslår at det ikke bør gjøres unntak for eiendom brukt i allmennyttig virksomhet. Siktemålet med denne utvidelsen av omfanget av eiendomsskatteplikten har bl a vært skattemessig likebehandling innen den enkelte kommune og at offentlig ressursbruk bør synliggjøres. Et mindretall foreslår at eiendom som brukes til allmennyttig formål skal kunne unntas fra eiendomsskatt.

I "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9 drøfter utvalget takstgrunnlaget for eiendomsskatten. Etter gjeldende regler er det markedsverdien som skal ligge til grunn for eiendomsskattetakstene. Dette prinsippet er i stor grad gjennomført i praksis ved taksering av kraftverk, men i mindre grad ved taksering av boliger og andre næringseiendommer. Regjeringen har i St meld nr 45 (1995-1996) foreslått et nytt takseringssystem for boliger. I meldingen heter det at det i prinsippet skal fastsettes takster som skal tilsvare markedsverdiene, men at det av praktiske årsaker er nødvendig å gjøre visse modifikasjoner. Disse verdiene skal også legges til grunn for eiendomsskatten, jf utvalgets mandat og St meld nr 45. Utvalget foreslår at takstprinsippene for annen næringseiendom bør samsvare med prinsippene for kraftverk og boliger. Utvalgets forslag innebærer isolert sett en betydelig utvidelse av skattegrunnlagene, spesielt for boliger, men også for næringseiendom utenom kraftverk.

Utvalget har i "[Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?](#)" i kapittel 6 konkludert med at eiendomsskatten fremdeles bør være en kommunal skatt. Et flertall i utvalget foreslår at kommunene selv kan bestemme om eiendomsskatt skal skrives ut, men at det sentralt bør fastsettes en maksimal skattesats. Flertallet har her lagt til grunn at effektiviteten i det samlede skatte- og overføringssystemet blir best når kommunene gis en viss frihet i beskatningen, og at eiendomsskatten med dagens omfang er en skatteform som egner seg som lokal skatt. Et mindretall i utvalget foreslår at kommunene skal ha plikt til å skrive ut eiendomsskatt, men at det gis en viss valgfrihet med hensyn til skattesats. Mindretallet har her lagt vekt på at skattemessig likebehandling over kommunegrensene og internasjonal kapitalmobilitet tilsier at all eiendom bør ha en viss eiendomsskatt.

Utvalget er bedt om å drøfte satsstruktur og bunnfradrag ved beregning av eiendomsskatten. I "[Bunnfradrag](#)" i avsnitt 10.2 omtales spørsmålet om bunnfradrag, mens satsstruktur er nærmere drøftet i "[Satsstruktur for eiendomsskatten](#)" i avsnitt 10.3. I mandatet til utvalget er det ikke lagt føringer om provenynøytralitet. Som et beregningsmessig utgangspunkt har utvalget likevel lagt til grunn at provenyet fra eiendomsskatten skal være om lag uendret sammenlignet med i dag. Når en tar hensyn til utvalgets forslag om utvidelse av eiendomsskatteplikten og økning av takstverdiene, kan det gi rom for reduksjon av skattesatser og/eller økning av bunnfradrag. I "[Satsstruktur for eiendomsskatten](#)" i avsnitt 10.3 drøftes også spørsmålet om provenyet fra eiendomsskatten og enkelte virkninger av forslaget. I "[Konklusjoner](#)"

i avsnitt 10.4 oppsummeres utvalgets vurderinger om bunnfradrag, satsstruktur og proveny.

10.2 BUNNFRADRAK

10.2.1 Innledning

Eiendomsskatten er i utgangspunktet en proporsjonal skatt, dvs at eiendomsskatten som andel av takstverdien er lik for alle eiendommer i kommunen. Bunnfradrag for boliger vil føre til at eiendomsskatten for boliger med lave takster blir relativt sett lavere enn for boliger med høye takster og for annen fast eiendom. Bunnfradrag fører med andre ord til at eiendomsskatten blir progressiv, og kan bidra til at eiendomsskatten virker omfordelende. I hvilken grad eiendomsskatten faktisk virker omfordelende, avhenger imidlertid av i hvilken grad husholdninger med høye inntekter bruker en større andel av sin inntekt til boligformål sammenlignet med husholdninger med lavere inntekter.

Regjeringen foreslo i Ot prp nr 12 (1992-1993) at det skulle innføres en mulighet for kommunene til å gi et bunnfradrag for selvstendige boenheter kombinert med at maksimal eiendomsskattesats ble økt til 0,9 pst for boligeiendommer med bunnfradrag. Forslaget ble begrunnet ut fra at:

«...de foreslåtte endringene vil gi kommunene større muligheter for å foreta mer individuelle tilpasninger av eiendomsskatten på bolig- og fritidseiendommer til forholdene i de enkelte kommunene. Gjennom endringene oppnås et mer fleksibelt system for utskrivning av eiendomsskatt i kommunene, hvor blant annet ønsker om særskilte fordelingsprofiler bedre kan ivaretas.»

Et flertall i Finanskomiteen (alle unntatt medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet) pekte i Innst O nr 49 (1992-1993) på at:

«Flertallet er enig i at forslaget om å gi kommunene mulighet til å innføre bunnfradrag i eiendomsskatten for bolig- og fritidseiendommer vil gjøre det enklere for kommunene å tilpasse eiendomsskatten til lokale behov, og til å ivareta særskilte fordelingspolitiske målsettinger. Etter flertallets mening vil man oppnå en større fleksibilitet for kommunene ved utformingen av deres lokale skattepolitikk.

Flertallet er enig i at bunnfradraget skal være knyttet til selvstendige boenheter.»

Høyres medlemmer i Finanskomiteen påpekte følgende:

«Disse medlemmers avvisning av Regjeringens opplegg innebærer samtidig at disse medlemmer avviser forslaget om innføring av bunnfradrag. Et bunnfradrag vil føre til at den kommunale eiendomsskatten får preg av progressivitet og fører til et press i retning av å øke skattesatsene. Disse medlemmer vil igjen påpeke at slik økt progressiv beskatning i skattesystemet går i stikk motsatt retning av det sentrale mål om nøytralitet i skattereformen.

Disse medlemmer vil videre påpeke at en omlegging av eiendomsskatten ved innføring av bunnfradrag kombinert med skjerpet maksimumssats ikke vil gi den tilsiktede fordelingseffekt. Dette skyldes for det første at eiendomsskatten er en bruttoskatt, som ikke tar hensyn til den gjeld som hviler på den enkelte eiendom. Dernest vil både det forutsatte bunnfradraget og selve eiendomsskatten slå forskjellig ut mellom reelt sett likeverdige eiendommer innenfor en kommune. To eiendommer med faktisk sett helt ulike verdier, kan ende opp med samme eiendomsskatt.

Disse medlemmer vil videre påpeke at en omlegging av eiendomsskatten gjennom innføring av bunnfradrag vil medføre betydelig administrativt merarbeid og dermed merkostnader for kommunene og ligningsmyndighetene.»

Fremskrittspartiets medlemmer i Finanskomiteen hadde følgende merknad til Regjeringens forslag:

«...disse medlemmer anser denne [eiendomsskatten] totalt uegnet som ledd i fordelingspolitikken. I motsetning til for eksempel formuesskatten rammer den blindt, blant annet fordi den ikke tar hensyn til hvilken gjeld som påhviler den enkelte eiendom.

...
Disse medlemmer vil påpeke den asymmetri dette medfører, og at eiendomsskatten som sådan bryter med såvel evneprinsippet i norsk skattelovgivning, som med de bærende prinsipper om symmetri og nøytralitet i skattereformen av 1992.»

Regjeringens forslag om innføring av bunnfradrag ble vedtatt ved lov av 5. februar 1993. Kommunene har således fra og med skatteåret 1993 kunnet gi bunnfradrag i eiendomsskattetaksten for alle selvstendige boenheter som ikke blir benyttet i næringsvirksomhet, jf "[Skattesatser og bunnfradrag](#)" i avsnitt 2.2.5. Forslaget om å øke maksimalssatsen for boliger med bunnfradrag fra 0,7 pst til 0,9 pst ble imidlertid ikke vedtatt. I spørreundersøkelsen som utvalget har gjennomført, var det knapt 25 pst av de kommunene som svarte på spørsmålet som benyttet bunnfradrag. Vel to tredjedeler av disse kommunene svarte at de benyttet et bunnfradrag på 50 000 kroner eller lavere. Det høyeste bunnfradraget som ble oppgitt var 100 000 kroner.

Det legges til grunn at det er mest aktuelt å vurdere bunnfradrag i eiendomsskatt på boligeiendommer. Det er etter utvalgets mening lite hensiktsmessig å drive fordelingspolitikk overfor næringsvirksomhet, f eks ved å differensiere eiendomsskatten etter næringsseiendommens størrelse. I "[Nærmere om utforming av en ordning med bunnfradrag](#)" i avsnitt 10.2.2 er spørsmål knyttet til utforming av bunnfradrag i eiendomsskatten vurdert. I "[Nærmere om bunnfradrag i eiendomsskatten sammenlignet med bunnfradrag i inntekts- og formuesskatten](#)" i avsnitt 10.2.3 er det sett nærmere på om bunnfradrag i inntekts- og formuesskatten på boliger tilsier at tilsvarende bunnfradrag bør gis i eiendomsskatten. I "[Bør eiendomsskatten benyttes som fordelingspolitisk virkemiddel?](#)" i avsnitt 10.2.4 vurderer utvalget på prinsipielt grunnlag om det bør være bunnfradrag i eiendomsskatten.

10.2.2 Nærmere om utforming av en ordning med bunnfradrag

Etter gjeldende regler kan det gis ett bunnfradrag pr boenhet. Det innebærer at det ikke kan fastsettes bunnfradrag for rene næringsseiendommer eller ubebygget grunn. Det er ingen grense for hvor stort bunnfradraget kan være. Bunnfradraget bør imidlertid neppe være så stort at det gjør eiendomsskatten illusorisk for bolig- og fritidseiendommer, og slik at det i praksis bare skrives ut eiendomsskatt på næringsseiendommer og ubebygget grunn. I beskrivelsen av forslaget om bunnfradrag i Ot prp nr 12 (1992-1993) påpeker departementet at for å oppnå likebehandling av ulike boliger uavhengig av eiendomstype og eierform, bør det gis ett bunnfradrag for hver enkelt boenhet. Hvis kommunene innfører bunnfradrag, skal dermed utleieboliger også ha bunnfradrag. Regelendringen innebar at kommunene som innfører bunnfradrag må opprette egne registre over selvstendige boenheter. I proposisjonen ble det videre gitt retningslinjer for hva som skal forstås med selvstendig boenhet. Det ble likevel lagt vekt på at spørsmålet om hva som er å anse som en boenhet i stor grad

må bero på skjønn, og at det derfor ikke var hensiktsmessig å lage uttømmende regler.

Etter gjeldende regler skal det også gis bunnfradrag for fritidseiendommer, når disse ligger innenfor områder hvor eiendomsskatt kan skrives ut og kommunene benytter bunnfradrag for boliger. Hovedbegrunnelsen for dette var at det ville være betydelige administrative problemer knyttet til å skille ut fritidseiendommer fra den øvrige eiendomsmassen.

Etter gjeldende regler skal det gis ett bunnfradrag for hver boenhet i faste eiendommer som ikke blir benyttet i næringsvirksomhet. Det vil således ved beregning av eiendomsskatt for et eierseksjonssameie som hovedregel bli gitt ett bunnfradrag for hver eierseksjon som benyttes til boligformål. Dette fordi hver enkelt boligseksjon vanligvis vil regnes som én boenhet, jf lov av 4. mars 1983 nr 7 om eierseksjoner § 5 nr 3.

Dersom en person eier flere boenheter, skal han ha ett bunnfradrag pr boenhet. Hvis to personer eier en boenhet sammen i et tingsrettslig sameie, har de etter gjeldende regler bare krav på ett bunnfradrag i eiendomsskatten. Dette gjelder også når en boenhet eies i fellesskap av ektefeller eller samboere. Årsaken til dette er at eiendomsskatten er en objektskatt som skrives ut på eiendommen som sådan. Den enkelte kommune trenger derfor ikke nærmere opplysninger om eieren (utover om selve eierforholdet), bare om eiendommen. Det gir en betydelig administrativ forenkling.

Formålet med bunnfradrag i eiendomsskatten var som nevnt bl a å bidra til at eiendomsskatten får en bedre fordelingsprofil, jf Ot prp nr 12 (1992-1993). Fra et rent fordelingspolitisk syn ville det vært en fordel om hver enkelt huseier fikk kun ett bunnfradrag, uavhengig av hvor mange boliger vedkommende eide. Dette spørsmålet har større relevans med utvalgets forslag til utvidelse av området for utskrivning av eiendomsskatt, fordi mange har en fritidsbolig i tillegg til boligen. De fleste fritidseiendommer er i dag fritatt for eiendomsskatt fordi de ligger utenfor strøk som er «utbygde på byvis». Beregninger utvalget har utført viser at samlet formue i fritidseiendommer og annen fast eiendom er langt lavere for husholdningsgrupper med lave inntekter enn for husholdningsgrupper med høyere inntekter. Hvis det overhodet skal være en ordning med bunnfradrag, bør det etter utvalgets oppfatning ideelt sett ikke være et eget bunnfradrag for fritidsboliger ut fra en fordelingspolitisk målsetting. Når utvalget likevel ikke vil tilrå en ordning hvor det bare gis ett bunnfradrag pr person, henger det sammen med at det i så fall både ville kreve samordning mellom kommuner og en regel for hvordan bunnfradraget skulle fordeles på de ulike eiendommene. En slik samordning vil bli administrativt svært ressurskrevende. Dessuten vil effekten av en slik samordning kunne omgås ved at skattyterne tilpasser seg gjennom å fordele de forskjellige boligeiendommene på flere medlemmer i husholdningen. Etter utvalgets oppfatning passer det dårlig med slike regler innenfor en objektskatt. Etter utvalgets syn bør det, hvis man skal ha en ordning med bunnfradrag, derfor gis ett bunnfradrag pr bolig/fritidseiendom.

10.2.3 Nærmere om bunnfradrag i eiendomsskatten sammenlignet med bunnfradrag i inntekts- og formuesskatten

I St meld nr 45 (1995-1996) har Regjeringen skissert at utvidelsen av takstgrunnlaget for boliger og fritidseiendommer bør kombineres med betydelige bunnfradrag, både i prosentinntektsgrunnlaget og formuesskattegrunnlaget for bolig og fritidsbolig. I meldingen skisseres det bl a bunnfradrag på i størrelsesorden 900 000 kroner for egen bolig, kombinert med en høyere prosentinntektssats for boliger med en takst på over 1,5 mill kroner. Det er videre skissert et bunnfradrag på 400 000 kroner

for fritidsbolig, kombinert med en høyere prosentinntektssats for fritidsboliger med en takst over 675 000 kroner. I meldingen understrekes det at endelig satsstruktur vil bli lagt frem for Stortinget senere. I meldingen er det forutsatt at de nye takseringsreglene også skal gjelde som grunnlag for eventuell eiendomsskatt. Dette gjelder ikke bunnfradragene. Regjeringen har imidlertid varslet at den vil komme tilbake til utformingen av eiendomsskatten etter at utredningen om eiendomsskatt er lagt frem, jf St meld nr 45 (1995-1996) s 7 og 84.

I St meld nr 45 (1995-1996) omtales også Regjeringens syn på inntektsbeskatningen av egen bolig sett fra et fordelingsperspektiv (jf s 68):

«Etter Regjeringens syn taler fordelingsmessige hensyn for at inntekt av egen bolig i gjennomsnitt bør beskattes lempeligere enn annen kapitalinntekt.»

De fordelingsmessige hensynene som taler for dette er imidlertid ikke, etter det utvalget kan se, nærmere utdypet. Meldingen er nærmere omtalt i *"Forslag i st meld nr 45 (1995-96) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer"* i avsnitt 9.4.

Et spørsmål er om Regjeringens skisse til bunnfradrag i seg selv tilsier at et tilsvarende bunnfradrag bør foreslås for eiendomsskatteformål. Eventuelle bunnfradrag i eiendomsskatten må i så fall gis pr selvstendig boenhet, uansett om boligen leies ut eller brukes av eieren selv, jf *"Nærmere om utforming av en ordning med bunnfradrag"* i avsnitt 10.2.2. Bunnfradrag i boliger for inntekts- og formuesskatteformål kan derimot begrenses til å gjelde bolig/fritidseiendom som brukes av eieren selv. Etter skissen i St meld nr 45 (1995-1996) skal eksempelvis skattyter bare få ett bunnfradrag for egen bolig, selv om vedkommende eier flere selvstendige boenheter. Bunnfradrag av den størrelsesorden som er skissert for inntekts- og formuesskatteformål, vil derfor gjelde et langt større antall eiendommer for eiendomsskatt og vil dermed gi eiendomsskatten lite treffsikre fordelingsvirkninger, sammenlignet med bunnfradrag i formuesskatten.

Et annet synspunkt gjelder kommunenes inntekter. Etter utvalgets forslag skal eiendomsskatten fremdeles være en kommunal skatt. Fordi boligverdiene varierer mellom kommuner antas det at store bunnfradrag kan slå svært forskjellig ut i ulike kommunetyper. Store bunnfradrag kan svekke provenypotensialet for eiendomsskatten i kommuner hvor boligverdiene, og dermed også eiendomsskatteverdiene, er lave. Utvalget mener derfor at en ikke uten videre bør legge til grunn samme regler for bunnfradrag i eiendomsskatten som i inntekts- og formuesskatten.

10.2.4 Bør eiendomsskatten benyttes som fordelingspolitisk virkemiddel?

Et viktig formål med utformingen av inntekts- og formuesskatten er at inntektene og formuene skal være jevnere fordelt etter skatt enn før skatt. En målsetting om at skattesystemet skal være omfordelende, trenger ikke nødvendigvis bety at *alle* skatter bør virke omfordelende. Det henger bl a sammen med at enkelte skatter og avgifter egner seg bedre som fordelingspolitiske virkemidler enn andre. Ved vurderingen av om en skatt eller avgift egner seg som fordelingspolitisk virkemiddel, må også andre viktige hensyn i skatte- og avgiftspolitikken, som f eks effektivitetshensyn og administrative hensyn, tas i betraktning. I fordelingsmessig sammenheng er det et sentralt spørsmål hvorvidt det aktuelle skatte- eller avgiftsgrunnlaget faktisk er et godt mål på skatteevne. Et annet viktig hensyn er at like tilfeller bør behandles likt. I det følgende vurderes eiendomsskatten som fordelingspolitisk instrument i forhold til disse kriteriene.

I skattesystemet er det særlig inntekts- og formuesbeskatningen av personer som benyttes for å oppnå en god fordelingsprofil. I inntektsbeskatningen er minstefradraget, klassefradragene og toppskatten viktige fordelingspolitiske instrumenter. Etter skattereformen 1992 er det lagt økt vekt på at progressiviteten skal ivaretas gjennom skatt på personinntekten og ikke gjennom kapital- og næringsinntektsbeskatningen. Det er én felles skattesats for kapitalinntekter (28 pst). Dette er begrunnet med at det av hensyn til effektiviteten i økonomien er viktig at kapitalinntekter beskattes likt uavhengig av hvem skattyter er og hvorfra inntekten stammer.

Formuesskatten virker i seg selv omfordelende ved at den bare ilegges skattytere som har positiv skattepliktig nettoformue. Bunnfradrag i formuesskatten til kommunen og satsstrukturen i formuesskatten til staten bidrar ytterligere til å gjøre formuesskatten progressiv. Den ulike verdsettingen av forskjellige formuesobjekter som f.eks. aksjer, boliger og bankinnskudd bidrar imidlertid etter utvalgets mening til å svekke formuesskattens fordelingspolitiske egenskaper. Utvalget har i "[Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk](#)" i avsnitt 5.3.3 påpekt at eiendomsskatten kan bidra til å korrigere for den relativt lavere verdsettelsen av fast eiendom ved fastsettelsen av formuesskatten. Utvalget understreker imidlertid at denne skjevheten i formuesbeskatningen best kan korrigeres ved at verdsettelsen av ulike typer formuesplasseringer blir mer ensartet.

Bunnfradrag fører isolert sett til en skattemessig favorisering av objektet det gis bunnfradrag i. Bunnfradrag vil imidlertid ikke påvirke de effektive marginale skattesatsene, hvis eiendomsverdien er høyere enn bunnfradraget. Er taksten høyere enn bunnfradraget, vil altså ikke bunnfradrag bryte med målsettingen om skattemessig likebehandling eller nøytralitet på marginen.

Utvalget drøfter i det følgende om eiendomsskatten egner seg som fordelingspolitisk virkemiddel, gitt at det øvrige skattesystemet er om lag uendret. Først vurderes enkelte egenskaper ved eiendomsskatten som isolert sett kan tilsa at den egner seg som fordelingspolitisk virkemiddel. Til slutt i dette avsnittet drøftes egenskaper ved eiendomsskatten som isolert sett trekker i retning av at den ikke bør brukes som et fordelingspolitisk instrument.

Gjennomgåelsen i "[Fordelingsvirkninger av gjeldende eiendomsskatt](#)" i avsnitt 5.3.4.3 viste at det i gjennomsnitt var godt samsvar både mellom husholdningenes boligformue og inntekt, og mellom skattepliktig bruttoformue og boligformue. Beregningene ga ingen tilsvarende positiv sammenheng mellom skattepliktig nettoformue og boligkapital, noe som trolig henger sammen med at gjeld fullt ut kan trekkes fra ved beregning av nettoformue, mens skattemessige boligverdier i gjennomsnitt er undervurderte sammenlignet med markedsverdiene. Det pekes imidlertid på at gjennomsnittstallene kan skjule individuelle variasjoner.

Analysen indikerte at en økning i eiendomsskattesatsen (uten bunnfradrag) grovt sett ville virke om lag proporsjonalt for store grupper, når en så på yrkesaktive og pensjonisthusholdninger hver for seg. Det vil si at økningen i skatt som andel av inntekten var om lag den samme for husholdningsgruppene uavhengig av husholdningenes inntekter. Beregningene viste at bunnfradrag kan gjøre eiendomsskatten progressiv, dvs. slik at husholdningsgrupper med lave inntekter får en lavere eiendomsskatt i pst av personinntekten, mens husholdningsgrupper med høye inntekter får en høyere eiendomsskatt i pst av personinntekten. Dette kan isolert sett trekke i retning av at eiendomsskatten kan egne seg som fordelingspolitisk virkemiddel.

Isolert sett blir eiendomsskatten mer progressiv jo høyere bunnfradraget er. Beregninger viser at bunnfradragene må være forholdsvis store, i størrelsesorden 500 000 kroner, for at eiendomsskatten skal virke omfordelende. Det understrekes at det er spesielt stor usikkerhet knyttet til disse beregningene, bl.a. som følge av at anslagene på boligenes markedsverdier er svært usikre.

Utvalget har, ved tilrådingen om at eiendomsskatten fortsatt bør beholdes, lagt vekt på at eiendom er et relativt immobilt skattegrunnlag. Begrunnelsen er at økt internasjonal økonomisk integrasjon kan gjøre det vanskelig å opprettholde beskatningen av mer mobile skattegrunnlag, jf "[Internasjonale forhold](#)" i avsnitt 5.3.2. Det vil særlig være skattytere med høye formuer og/eller inntekter som vil ha incentiver og midler til å flytte inntekter og formue til land med lavere skatt. Økt kapitalmobilitet setter i praksis grenser for hvor effektiv beskatningen av mobil kapital kan være, og dermed hvor omfordelende inntekts- og formuesskatten faktisk blir. Så lenge skattyter velger å beholde eiendom i Norge, er imidlertid eiendomsskatten vanskelig å unngå. Det at skattyter vanskelig kan tilpasse seg slik at eiendommen unngår eiendomsskatt, kan etter utvalgets mening til en viss grad bidra til at eiendomsskatten kan ha gunstige fordelingsvirkninger.

Eiendomsskatten er en objektskatt. Det vil si at den skrives ut på hver enkelt eiendom uten hensyn til eierens eventuelle øvrige formue, inntekter og gjeld. Dette innebærer at eiendomsskatten vil bli den samme for to personer som har samme eiendomsskattetakst på boligene, selv om den ene personen har høy inntekt og nettoformue, og den andre har lav inntekt og nettoformue. Etter utvalgets mening svekker dette isolert sett eiendomsskattens egenskaper som fordelingspolitisk virkemiddel. Utvalget legger i denne sammenheng spesiell vekt på at det ved fastsettelse av eiendomsskatten ikke tas hensyn til eventuell gjeld.

Fordi eiendomsskatten er en objektskatt, er eiendomsskatten på én eiendom uavhengig av verdien av annen *eiendom* som boligeieren kan ha. Omfordelingseffekten av bunnfradrag for hver enkelt boligenhet ville trolig vært større hvis boligformuen ble sett under ett, og hvor én person bare ble gitt ett bunnfradrag. Administrative hensyn tilsier imidlertid at en eventuelt må gi ett bunnfradrag pr boligenhet, jf "[Nærmere om utforming av en ordning med bunnfradrag](#)" i avsnitt 10.2.2.

Eiendomsskatten er etter gjeldende regler en frivillig kommunal skatt. Utvalget mener at eiendomsskatten (gitt at eiendomsskatten har om lag samme omfang som i dag) fremdeles bør være det, jf "[Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?](#)" i kapittel 6. Dette innebærer at to boligeiere med like boliger kan betale forskjellig eiendomsskatt fordi boligene ligger i forskjellige kommuner. Fordelingshensyn tilsier normalt at skatten ikke bør avhenge av hvor i landet skatteobjektet finnes eller hvor skattyter bor. Etter utvalgets mening trekker dette i retning av at staten bør ha ansvaret for fordelingspolitiske virkemidler, og at fordelingspolitiske hensyn begrenses til skatter som er statlige. Etter utvalgets oppfatning kan dette tilsi at eiendomsskatten, gitt at den fremdeles skal være en frivillig kommunal skatt, er mindre egnet som fordelingspolitisk virkemiddel.

Utvalget har vurdert de momenter som kom frem i Innst O nr 49 (1992-1993) i forbindelse med Stortingets behandling av spørsmålet om bunnfradrag i eiendomsskatten. Stortingets flertall la vekt på at bunnfradrag ville gjøre det enklere for kommunene å tilpasse eiendomsskatten til lokale behov, og til å ivareta særskilte fordelingspolitiske målsettinger, jf "[Innledning](#)" i avsnitt 10.2.1. Utvalget antar at Stortinget her siktet til at kommunene burde ha en viss mulighet til å kunne differensiere eiendomsskatten mellom ulike typer eiendommer og mellom boliger med ulik verdi. Et eksempel kan være at en kommune ønsker å øke eiendomsskatteprovenyet samtidig som den til en viss grad ønsker å skjerme boligeiere. Utvalget vil ikke tilrå en slik skattemessig forskjellsbehandling av ulike typer eiendommer. Som det går frem av drøftingen over, er eiendomsskatten etter utvalgets syn heller ikke et særlig treffsikkert virkemiddel for å oppnå gode fordelingsvirkninger. I "[Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?](#)" i kapittel 6 konkluderer utvalgets flertall med at eiendomsskatten fortsatt bør være en frivillig kommunal skatt, ut fra at det kan være effektivitetsgevinster å hente sammenlignet med om eiendomsskat-

ten hadde vært statlig. Etter utvalgets syn bør denne friheten begrenses til fastsettelse av den generelle eiendomsskattesatsen (innenfor visse rammer), slik at en ellers oppnår størst mulig likebehandling av ulike typer investeringer.

10.2.5 Bunnfradrag og velgerkontroll

Forslaget fra flertallet i utvalget (alle utenom Graver og Berre) om at eiendomsskatten fremdeles bør være en frivillig kommunal skatt, er i første rekke begrunnet med at det antas at det vil ha gunstige effektivitetsvirkninger fordi det er en viss sammenheng med kommunens tilbud av tjenester og nivået på eiendomsskatten. Etter flertallets mening vil bunnfradrag svekke denne virkningen i og med at betydelige velgergrupper vil betale liten eller ingen eiendomsskatt selv om de eier fast eiendom i kommunen. Et viktig ledd i begrunnelsen for at eiendomsskatten fortsatt skal være kommunal og frivillig for kommunen, faller dermed bort.

10.2.6 Konklusjon

Utvalgets flertall (alle unntatt Graver) mener etter en samlet vurdering at eiendomsskatten i mindre grad er egnet som fordelingspolitisk virkemiddel. Dette må særlig ses i sammenheng med at flertallet tilrår at eiendomsskatten (med om lag det omfanget den har i dag) fortsatt bør være en frivillig kommunal skatt, og at bunnfradrag vil svekke sammenhengen mellom det boligeieren betaler i eiendomsskatt og de kommunale tjenester vedkommende mottar. Det er også lagt vekt på at det ved fastsettelse av eiendomsskatten ikke tas hensyn til gjeld mv. Skal eiendomsskatten virke omfordelende, må bunnfradragene settes temmelig høyt, noe som i sin tur vil lede til betydelig bortfall av skattefundamenter i kommuner hvor eiendomsskatteverdiene er lave. Flertallet peker også på at en ordning med bunnfradrag vil måtte favorisere dem som eier flere boenheter, fordi det av administrative grunner må gis ett bunnfradrag i hver boenhet.

Utvalgets flertall er etter dette kommet til at fordelingshensyn trolig kan ivaretas bedre gjennom andre obligatoriske skatter eller overføringsordninger som staten har ansvaret for. Utvalgets flertall vil derfor samlet sett tilrår at ordningen med frivillig bunnfradrag i eiendomsskatten på selvstendige boenheter ikke videreføres. Dette standpunkt må imidlertid også ses i sammenheng med diskusjonen i "[Satsstruktur for eiendomsskatten](#)" i avsnitt 10.3.

Mindretallet (Graver) går inn for at den kommunale eiendomsskatten skal være obligatorisk. Kommunene bør ha en viss fleksibilitet når det gjelder skattens omfang, gjennom å kunne bestemme bunnfradrag og satser, begge dog innen noen intervaller. Mindretallet mener at fordelingshensyn har en viss vekt, videre at det ikke er noen påviselig sammenheng mellom tilbudet av kommunale tjenester og eiendomsskatt, og at velgerkontrollen ikke virker når skatten er så lav. Innføring av bunnfradrag gjør det mulig for kommunene å tilpasse eiendomsskatten mer til lokale forhold og ut fra lokale behov, og å ivareta noen fordelingspolitiske målsettinger. Mindretallet går inn for at dagens ordning med mulighet for å fastsette bunnfradrag for boliger og fritidseiendommer, fortsetter. Dette bunnfradraget bør ligge betydelig under 900 000 kroner som foreslås i relasjon til formues- og inntektsbeskatningen, uten at mindretallet har grunnlag for å fremsette noe konkret forslag her. Mindretallet viser til at den fordelingspolitiske virkningen som kan bygges inn i eiendomsskatten, uansett må bli begrenset.

10.3 SATSSTRUKTUR FOR EIENDOMSSKATTEN

10.3.1 Innledning

Etter gjeldende regler kan kommunene (hvis de velger å innføre skatten) fastsette eiendomsskattesatsen innenfor et intervall fra 0,2 til 0,7 pst for boliger og nærings-eiendommer. For skog- og gårdsbruk er maksimalsatsen 0,4 pst. Kommunene har videre adgang til å bruke forskjellige satser for hhv boliger, tomter, verk og bruk i områder som ikke er utbygget på byvis, jf *"Historisk utvikling og gjeldende rett"* i kapittel 2.

Utvalget har ved vurderingen av eiendomsskatten bl a lagt en viss vekt på skattemessig likebehandling. Av *"Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende"* i avsnitt 5.3.3.2 går det frem at fordi verdistigning på faste eiendommer ikke inntektsbeskattes før ved eventuell realisasjon, er det rom for en viss ekstra beskatning av fast eiendom uten at de effektive skattesatsene blir høyere enn for bankinnskudd. I *"Nærmere om den isolerte virkningen av nye takseringsregler"* i avsnitt 10.3.2.1 redegjøres det for de isolerte provenyvirkningene av å øke takstgrunnlaget for boliger og næringseiendom opp mot markedsverdien. I *"Nærmere om utvalgets syn på eiendomsskattenivået"* i avsnitt 10.3.2.2 gjør utvalget rede for sitt syn på nivået på eiendomsskatteprovenyet. I *"Nærmere om utformingen av satsstrukturen"* i avsnitt 10.3.3 er satsstrukturen nærmere omtalt, mens det i *"Nærmere om virkninger av en reduksjon i maksimal eiendomsskattesats"* i avsnitt 10.3.5 kort pekes på enkelte virkninger av en reduksjon i den maksimale eiendomsskattesatsen. Medlemmet Ringdal viser til sin særmerknad i *"Konklusjoner"* i avsnitt 10.4.

10.3.2 Nærmere om nivået på eiendomsskatten

10.3.2.1 Nærmere om den isolerte virkningen av nye takseringsregler

I dette avsnittet redegjøres det for potensielle provenyvirkninger av forslaget om å fastsette takstene mer i samsvar med markedsverdiene. Det er beregningsmessig lagt til grunn at eiendomsskattesatsen(e) holdes uendret.

Utvalget vil tilrå at virkeområdet for eiendomsskatten utvides, og at eiendomstakstene for boliger og næringsbygg (utenom kraftverk) heves slik at de blir mer i tråd med markedsverdiene. For boliger er dette allerede lagt til grunn ved at forslaget til nye takseringsprinsipper for boliger og fritidseiendommer for inntekts- og formuesskatteformål også skal gjelde for eiendomsskatteformål, jf St meld nr 45 (1995-1996) og *"Forslag i st meld nr 45 (1995-96) til nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendommer"* i avsnitt 9.4. Samlet sett vil dette kunne innebære en betydelig utvidelse av grunnlaget for eiendomsskatt, jf *"Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten"* i kapitlene 8 og *"Verdsettelse av fast eiendom"* i 9.

Utvalget vil presisere at beregninger av provenypotensialet av forslaget til utvidelse av grunnlag for boliger og fritidsboliger, samt næringseiendommer, baserer seg på et svært usikkert grunnlag. Det gjelder bl a forholdet mellom gjeldende eiendomsskattetakster og markedsverdier. For boligeiendommer er beregningene i hovedsak basert på likningstakster og anslag på markedsverdier for boliger hentet fra Statistisk sentralbyrås Levekårsundersøkelse. For næringseiendommer (utenom kraftverk) er det benyttet data fra undersøkelsen som utvalget selv har gjennomført. Dersom likningstakstene systematisk avviker fra eiendomsskattetakstene for bolig-eiendommer, vil dette gi seg utslag i endret provenypotensiale.

På svært usikkert grunnlag kan det isolerte økte provenypotensialet av forslaget til utvidelse av grunnlag for boliger og fritidseiendommer anslås til i størrelsesorden

7 mrd kroner, jf *"Kort om virkninger på eiendomsskatteprovenyet"* i avsnitt 5.3.4.6. Det er her beregningsmessig lagt til grunn at alle kommuner skriver ut eiendomsskatt og at det benyttes en sats på 0,7 pst. Anslaget omfatter kun potensielt proveny fra prosentlignede boliger og fritidseiendommer. Proveny fra regnskapslignede boliger (f eks utleieboliger) kommer i tillegg. Offentlig statistikk skiller ikke mellom hvilken kilde eiendomsskatten kommer fra (bolig, kraftverk osv), men angir bare samlet eiendomsskatt pr kommune. Utvalget har dermed ikke opplysninger om eiendomsskatteproveny fra boliger i de ulike kommunene. Provenyanslagene er bl a utført på bakgrunn av likningstakster, anslag på markedsverdier for boliger hentet fra Statistisk sentralbyrås Levekårsundersøkelse samt spørreundersøkelsen som utvalget har gjennomført, jf også *"Innledning og bakgrunn"* i avsnitt 5.3.4.1 og vedlegg 2.

Som nevnt i *"Innledning og bakgrunn"* i avsnitt 5.3.4.1 vil det være stor usikkerhet knyttet til disse anslagene. Det vil også være usikkerhet knyttet til de konkrete takstene som følger av boligtakseringsmeldingen. Det er videre usikkerhet knyttet til hvilket takseringssystem som vil bli vedtatt. Utvalget har beregningsmessig lagt til grunn at forslaget i St meld nr 45 (1995-1996) blir vedtatt. Utvalgets flertall foreslår at eiendomsskatten fremdeles skal være en frivillig kommunal skatt. Dette innebærer at grunnlaget for provenyberegninger av endringer i eiendomsskatten, gitt at eiendomsskatten fremdeles skal være frivillig, må bli usikkert. Legger en beregningsmessig til grunn at det er omtrent de samme kommunene som skriver ut eiendomsskatt i dag som etter reformen, og at disse kommunene benytter maksimal eiendomsskattesats, kan den isolerte provenyøkningen anslås til i størrelsesorden 3-3,5 mrd kroner.

Utvalget tilrår som nevnt at takstene på næringseiendom justeres slik at de blir mer i tråd med markedsverdiene. Spørreundersøkelsen som utvalget har gjennomført indikerte at det er betydelige variasjoner i takstnivåene. Blant annet på bakgrunn av at samlet eiendomsskatteproveny i 1994 var om lag 2,8 mrd kroner, og på grunnlag av svar fra spørreundersøkelsen om hvordan eiendomsskatten fordelte seg på ulike kilder, kan det på svært usikkert grunnlag anslås at provenyet fra eiendomsskatt på næringseiendommer (utenom kraftverk) etter gjeldende regler kan være i størrelsesorden vel 800 mill kroner, jf også *"Samlet proveny fra eiendomsskatten og eiendomsskatt pr innbygger i kommuner med ulike kjennetegn"* i avsnitt 4.2.1 og vedlegg 2.

Utvalget har på svært skjønnsmessig grunnlag anslått at det kan være et isolert økt provenypotensiale på i størrelsesorden vel 1 mrd kroner ved å øke grunnlaget for næringseiendom (utenom kraftverk) opp til markedsverdier. Det er da beregningsmessig lagt til grunn en sats på 0,7 pst, og at eiendomsskatten skrives ut i om lag like mange kommuner som i dag. Som følge av at eiendomsskatten er fradragsberettiget i alminnelig inntekt blir det samlede nettoprovenyet mindre, i størrelsesorden 800 mill kroner. En økning i en kommunal eiendomsskatt på næringseiendom vil isolert sett redusere provenyet fra inntektsskatten til staten, kommunene og fylkeskommunene. Nettoprovenyet til kommunene, dvs provenyet fra eiendomsskatten fratrasket kommunenes andel av redusert inntektsskatt, kan grovt sett anslås til i størrelsesorden vel 950 mill kroner.

Svært grovt regnet kan provenypotensialet isolert sett øke med anslagsvis vel 4-5 mrd kroner, hvis grunnlaget for eiendomsskatt på boliger (inkl fritidseiendom) og næringseiendom blir justert opp til markedsverdier, og eiendomsskatten blir skrevet ut i om lag samme omfang som i dag. Utvalget kan ikke tilrå at eiendomsskatteprovenyet økes med 4-5 mrd kroner. Etter utvalgets oppfatning må en eventuelt større økning i eiendomsskatteprovenyet ses i sammenheng med mulige end-

ringer i andre deler av skattesystemet, jf nedenfor. Utvalget har imidlertid ikke mandat til å foreslå endringer i skattesystemet utenom eiendomsskatten.

I tillegg kommer provenyvirkningen av forslaget om at det også skal betales eiendomsskatt av bl a skog- og landbrukseiendommer og en del offentlige eiendommer som i dag ikke er eiendomsskattepliktige. Utvalget har ikke hatt mulighet til å anslå provenyvirkningen av dette. Eiendomsskatt på skog og landbruksvirksomhet vil øke det potensielle provenyet for eiendomsskatt. Det er grunn til å tro at mange skog- og jordbrukseiendommer ligger i kommuner som i dag ikke skriver ut (eller ikke har anledning til å skrive ut) eiendomsskatt. Utvalget finner det på denne bakgrunn svært vanskelig å anslå hvilken virkning denne utvidelsen kan få for de kommunene som skriver ut eller vil skrive ut eiendomsskatt. Utvalgets flertall har også foreslått at kommunenes adgang til å unnta visse eiendommer fra eiendomsskatt skal oppheves. Utvalget har heller ikke grunnlag for å anslå hvor mye dette kan øke provenyet fra eiendomsskatten.

Hovedbegrunnelsen for forslaget om at kommunal eiendom også bør ilegges eiendomsskatt, er skattemessig likebehandling. En slik omlegging vil ikke føre til økte nettoinntekter til kommunen. Utvalgets forslag til eiendomsskatt på statlige og fylkeskommunale bygg vil i første omgang kunne øke eiendomsskatteprovenyet. På sikt avhenger den samlede virkningen av i hvilken grad de statlige overføringene blir justert.

Samlet sett vil dette innebære at det er stor usikkerhet knyttet til provenypotensialet fra eiendomsskatten, jf også "*Nærmere om utvalgets syn på eiendomsskattenivået*" i avsnitt 10.3.2.2.

10.3.2.2 Nærmere om utvalgets syn på eiendomsskattenivået

Hvis grunnlaget for eiendomsskatten skal være markedsverdien (eller praktiske tillem্পninger av denne) og reformen samlet sett samtidig skal være provenynøytral, er det to typer justeringer som kan gjennomføres:

- Økningen i provenyet fra eiendomsskatten motsvares av en reduksjon i andre skatter og/eller avgifter (skatteskifting). Av hensyn til kapitalmobiliteten og de svært høye effektive skattesatsene på bankinnskudd vil utvalget spesielt fremheve at en økning i eiendomsskatten med fordel kan kombineres med en reduksjon i formuesskattesatsene. Skånlandutvalget (NOU 1995:16) pekte på at en slik endring kunne ha positive virkninger på effektiviteten i økonomien og husholdningenes sparing. Et flertall i Grønn skattekommisjon (NOU 1996:6) konkluderte også med at det vil ha gunstige virkninger på økonomien om beskatningen vris slik at skatten på boligkapital økes, jf også "*Internasjonale forhold*" i avsnitt 5.3.2. Ifølge mandatet skal utvalget legge til grunn at det øvrige skattesystemet er som i dag. Forslag om å vri beskatningen fra f eks finanskapital og over på fast eiendom er derfor utenfor utvalgets mandat.
- Reduksjon av eiendomsskattesatsene. En generell reduksjon i eiendomsskattesatsene kan ha ulik virkning på kommunene. Det henger sammen med at forslaget til økning og utvidelse av eiendomsskattegrunnlaget i ulik grad vil påvirke eiendomsskattegrunnlaget til den enkelte kommune, jf nedenfor.

I St meld nr 45 (1995-1996) om nye takseringsregler for boliger omtales nivået på inntekts- og formuesskatten på boliger:

«Det legges opp til at forslagene til endringer i boligbeskatningen ikke skal føre til skjerpet samlet beskatning av bolig- og fritidseiendommer, men at det istedet skal gis en viss lettelse i den totale inntekts- og formuesbeskatningen på bolig.>»

Utvalget tar dette synspunktet til etterretning. Utvalget vil imidlertid fremheve at boligbeskatning etter gjeldende regler allerede er svært lempelig. Hvis en tar hensyn til den lave verdsettelsen av boliger i dag kombinert med at det er full fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter, er det samlede nettoprovenyet av inntekts- og formuesskatten på boliger etter gjeldende regler klart negativt. I St meld nr 45 (1995-1996) side 64 heter det:

«Ifølge Statistisk sentralbyrås skattemodell LOTTE er provenytapet av personlig skattyteres samlede rentefradrag nær 12 milliarder kroner i 1996, mer enn 8 ganger høyere enn provenyet fra inntektsbeskatningen av egen bolig. Selv om det ikke er mulig å skille ut den delen av gjeldsrentene som er knyttet til bolig, er det grunn til å anta at det meste av personlig skattyteres gjeld er knyttet til finansiering av bolig. Et eventuelt bortfall av inntektsbeskatningen av egen bolig kombinert med bortfall av fradrag for gjeldsrenter knyttet til boligen vil derfor gjennomgående innebære en markert skatteskjerpelse. Lav verdsettelse av boligen kombinert med gjeldende satsstruktur betyr gjennom de gjeldende skattereglene dermed et betydelig indirekte subsidium til investeringer i egen bolig.»

Etter utvalgets oppfatning er beskatningen av fast eiendom og spesielt boligeiendom i Norge for lav sammenlignet med beskatningen av finanskapital, særlig bankinnskudd og andre fordringer, jf også "[Eiendomsskatten og hensynet til effektiv ressursbruk](#)" i avsnitt 5.3.3. Det fører til at en for stor del av investeringene kanaliseres til fast eiendom på bekostning av bl a finanskapital. Den skattemessige forskjellsbehandlingen fører dermed til at den samlede kapitalavkastningen i Norge er lavere enn hva den kunne ha vært med en større skattemessig likebehandling. Flere norske og internasjonale studier konkluderer derfor med at det vil ha gunstige virkninger på økonomien om beskatningen vris mot boligkapital, jf omtale i "[Internasjonale forhold](#)" i avsnitt 5.3.2. I tillegg vil utvalget peke på at økt internasjonal mobilitet setter grenser for hvor høy skatten kan være på de mest mobile skattegrunnlagene som eksempelvis finanskapital.

Mye taler etter dette for at beskatningen av fast eiendom økes, kombinert med en reduksjon i andre skatter. Særlig taler hensynet til skattemessig likebehandling og det at økt internasjonal mobilitet setter grenser for beskatningen av mer mobile skattegrunnlag for dette. Utvalget vil i denne sammenheng peke på behovet for å redusere de høye effektive skattesatsene på bl a bankinnskudd. Utvalget vil imidlertid frarå en stor økning i *eiendomsskatten* på boliger. Det må ses i sammenheng med at en økning i inntekts- og formuesskatten på fast eiendom (fortrinnsvis gjennom grunnlagsutvidelser) vil være bedre tilpasset skatteevnen, enn en økning i eiendomsskatten, jf "[Bør eiendomsskatten benyttes som fordelingspolitisk virkemiddel?](#)" i avsnitt 10.2.4.

Utvalget vil fremheve behovet for en reform av formuesskatten med sikte på at en mer ensartet verdsettelse av de ulike formuesobjektene, slik som Regjeringen tidligere har varslet, jf bl a St meld nr 45 (1995-1996) side 62:

«Regjeringen vil komme tilbake til spørsmålet om en generell omlegging av formuesbeskatningen, med sikte på blant annet å oppnå større grad av likebehandling ved verdsettelsen av ulike typer formuesobjekter, herunder spørsmålet om eget bunnfradrag for bolig i formuesskatten.»

Utvalget kan ikke tilrå at forslaget til økning i eiendomsskattegrunnlaget skal slå fullt ut i økt proveny til kommunene. Det henger bl a sammen med at utvalget ikke har mandat til å foreslå endringer i andre skatter enn eiendomsskatten. Det innebærer at eiendomsskattesatsene må reduseres. En eventuell økning i eiendomsskatte-

provenyet må etter utvalgets syn bli sett i sammenheng med det øvrige skattesystemet. Utvalget vil på denne bakgrunn tilrå at maksimal eiendomsskattesats reduseres tilsvarende om lag provenyvirkningen av forslagene til utvidelse av skattegrunnlagene for boliger og næringseiendom (utenom kraftverk). Dette kan etter flertallet i utvalgets mening (alle utenom Ringdal) tilsi at maksimal eiendomsskattesats reduseres fra 0,7 pst til 0,3 pst. Provenypotensialet vil likevel øke noe etter utvalgets forslag, fordi utvalget foreslår at flere eiendommer skal omfattes av eiendomsskatten. I hvilken grad faktisk proveny vil øke, er avhengig av i hvilken grad kommunene velger å utnytte sin skattleggingsrett.

Et mindretall (Ringdal) finner i utgangspunktet ikke grunnlag for å slutte seg til noen bestemt sats. For dette medlem forsvares eiendomsskatten ingen plass i skattesystemet, gitt at det blir hovedsakelig som i dag.

Utvalget har i denne sammenheng også lagt vekt på at kommunene selv står fritt til å fastsette en lavere skattesats enn 0,3 pst. Utvalget vil her peke på at grunnlaget for eiendomsskatten vil være kjent når kommunene skal fastsette satsen. Kommune vil således ha et langt bedre grunnlag for å vurdere hvilken sats som skal velges, og usikkerheten knyttet til proveny for den enkelte kommune vil være betydelig mindre.

Det beregningsmessige grunnlaget for å vurdere provenyvirkninger av forslaget er svært spinkelt. Når nye takseringsregler er utarbeidet og vedtatt, og takseringen er gjennomført, vil en ha et langt bedre grunnlag for å vurdere bl a maksimal eiendomsskattesats. Utvalget vil på denne bakgrunn tilrå at maksimalsatsen blir vurdert på nytt når den omfattende takseringen er gjennomført.

10.3.3 Nærmere om utformingen av satsstrukturen

Utvalget har i *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6 foreslått at eiendomsskatten fremdeles skal være en kommunal skatt. Utvalget har her lagt vekt på at det kan føre til en mer effektiv ressursutnyttelse ved at kommunene selv, innen visse rammer, kan tilpasse tjenestetilbudet til de lokale behov. Det finansielle ansvarsprinsippet tilsier da at også i alle fall en del av finansieringen bør skje lokalt. En kommunal eiendomsskatt kan dermed skape et bedre samsvar mellom kommunale tjenester og folks betalingsvillighet. Dette forutsetter at kommunene har en viss frihet til å fastsette eiendomsskatten. Dette prinsippet står i motsetning til prinsippet om skattemessig likebehandling som tilsier at eiendomsskattesatsen bør være uavhengig av hvilken kommune eiendommen er lokalisert i, jf *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6.

Utvalgets flertall har i *"Bunnfradrag"* i avsnitt 10.2 foreslått at ordningen med bunnfradrag fjernes, og utvalgets flertall har i *"Hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten"* i kapittel 8 også foreslått at kommunenes adgang til å frita enkelte eiendommer for eiendomsskatt i all hovedsak fjernes. Disse forholdene innebærer isolert sett at kommunenes adgang til å tilpasse fordelingen av eiendomsskatteprovenyet fra ulike eiendommer og eiendomskategorier blir redusert. Men utvalget mener at det vesentlige for kommunenes valgfrihet vil være knyttet til fastsettelse av skattesats. Utvalget vil på denne bakgrunn tilrå at kommunene fremdeles bør ha en viss frihet når det gjelder å fastsette skattesatser. Det må ses i sammenheng med at utvalget har foreslått at eiendomsskatten fortsatt skal være en kommunal skatt og begrunnelsene for dette, jf *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6. Utvalgets flertall foreslår at satsene differensieres mellom 0 og en maksimal sats som foreslås satt til 0,3 pst. Utvalget ser ingen grunn til at det skal fastsettes særskilte satser innenfor dette intervallet.

Et mindretall (Graver og Berre) foreslår at kommunene bør ha plikt til å innføre eiendomsskatt på eiendommene i kommunen, jf "[Konklusjon](#)" i avsnitt 6.5. Mindretallet vil tilrå at det fastsettes en generell nedre grense for eiendomsskattesatsen i alle kommuner, og at denne satsen settes til 0,1 pst.

Utvalget har vurdert om det fremdeles skal være adgang til å differensiere skattesatsene mellom ulike typer eiendom. Utvalget antar at den lavere maksimale skattesatsen på jord- og skogbrukseiendommer har vært begrunnet ut fra et ønske om at slike eiendommer skal beskattes mer lempelig enn annen eiendom. Den lavere maksimalsatsen må nok også ses i sammenheng med at det etter gjeldende regler ikke har vært adgang til å skrive ut eiendomsskatt på gårdsbruk som ligger utenfor bymessige strøk, og at det derfor har vært svært få jordbrukseiendommer som det har vært betalt eiendomsskatt av. En historisk begrunnelse for eiendomsskatten har vært at eiendomsskatten veier opp for enkelte offentlige utgifter knyttet til eiendommen, jf "[Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt](#)" i kapittel 5. Kommunenes adgang til å differensiere satsene mellom enkelte eiendommer kan også ses i sammenheng med dette.

Etter utvalgets oppfatning er det uheldig at eiendommer forskjellsbehandles skattemessig. Etter utvalgets syn bør en eventuell støtte heller skje direkte, og ikke indirekte gjennom eiendomsskatten. Skattemessig likebehandling tilsier at eiendomsskattesatsen bør være lik for alle typer eiendommer. Utvalget kan ikke se at det er særskilte argumenter som taler for at eiendomsskattesatsene bør differensieres innenfor den enkelte kommune. En mest mulig ensartet beskatning av kapital vil på sikt føre til at kapitalen blir kanalisert dit den kaster mest av seg. Utvalget foreslår at eiendomsskatt også skal ilegges eiendom som ligger utenfor bymessig bebygde strøk, slik at dette isolert sett medfører at all eiendom blir beskattes likt innenfor den enkelte kommune. Utvalget har i "[Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt](#)" i kapittel 5 avvist at eiendomsskatten kan begrunnes som en særskilt kompensasjon for offentlige utgifter knyttet til fast eiendom. Utvalget vil på denne bakgrunn tilrå at kommunene bare gis adgang til å fastsette én skattesats som skal gjelde hele kommunen, slik at all fast eiendom skattemessig likebehandles innen kommunen.

Utvalget har også vurdert om kommunene bør ha adgang til å fastsette progressive skattesatser, dvs slik at den formelle eiendomsskattesatsen øker når taksten overstiger et visst nivå. Begrunnelsen for en slik satsstruktur må være fordelingspolitiske hensyn. Utvalget anser det derfor for uaktuelt med en slik satsstruktur for næringsbygg. Utvalget vil imidlertid også frarå at det innføres progressive eiendomsskattesatser for boliger. Begrunnelsene for det er i hovedsak de samme som gjelder for hvorfor utvalgets flertall (alle utenom Graver) ikke vil tilrå bunnfradrag i eiendomsskatt på bolig. og fritidseiendommer, jf "[Konklusjon](#)" i avsnitt 10.2.6.

10.3.4 Regler om gradvis opptrapping av eiendomsskatten

Etter gjeldende regler må eiendomsskattesatsen økes gradvis ved innføring av eiendomsskatt, jf "[Skattesatser og bunnfradrag](#)" i avsnitt 2.2.5. Eiendomsskatteloven har bare bestemmelser som gjelder *opptrapping* av satsene. Kommunene kan med andre ord selv bestemme hvor fort eiendomsskattesatsene skal *reduseres*. Bestemmelsene om satsopptrapping har ført til tolkningsspørsmål i tilfeller hvor to kommuner slås sammen, og bare den ene har eiendomsskatt, jf "[Eiendomsskatt ved kommunesammenslåinger](#)" i kapittel 11.

Ved stor grad av kommunalt ansvar for skatteprovenyet, kan det være vanskelig for staten å regulere den samlede etterspørselen. I en situasjon der det eksempelvis er behov for å dempe veksten i statlige overføringer med sikte på å dempe kommu-

nal etterspørsel, kan kommunene sette opp eiendomsskatten for å motvirke reduksjonen i overføringene fra staten. Dette vil svekke finanspolitikken som makroøkonomisk styringsmiddel, jf også "*Makroøkonomiske styringsproblemer*" i avsnitt 6.3.4. Gitt forslaget til nivå på eiendomsskatten, vil utvalgets flertall anta at kommunal frihet vedrørende fastsettelse av skattesats (så lenge denne ikke er høyere enn den foreslåtte maksimalsatsen) ikke i særlig grad vil redusere statens makroøkonomiske styringsmuligheter.

Et flertall i utvalget (alle utenom Graver og Berre) foreslår at eiendomsskatten skal være kommunal og frivillig (innen visse rammer). En hovedbegrunnelse er her at utvalgets flertall antar at kommunene best kan tilpasse det lokale tjenestetilbudet til innbyggernes ønsker, og at det derfor bør være en viss frihet i det lokale beskatningsretten. Etter utvalgets syn må en anta at kommunene vil vurdere hensynet til skattyterne ved en eventuell økning av eiendomsskatten. Utvalget har lagt vekt på at kommunenes frihet bør begrenses til fastsettelse av en uniform og generell eiendomsskattesats (innenfor visse rammer), bl a av hensyn til målsettingen om likebehandling. Utvalget vil imidlertid foreslå at friheten knyttet til fastsettelse av skattesats økes ved at reglene om satsopptopping ikke videreføres. Dette kan styrke den kommunale valgfriheten, og kan gjøre det lettere for kommunene å tilpasse eiendomsskatteprovenyet til det ønskede nivået på kommunale tjenester. Dette i motsetning til dagens regelverk som vil binde opp eiendomsskattesatsene over flere år. Utvalget vil også legge vekt på at dette forslaget vil løse problemer knyttet til fastsettelse av eiendomsskattesats ved kommunesammenslåinger.

10.3.5 Nærmere om virkninger av en reduksjon i maksimal eiendomsskattesats

Forslaget til nye takseringsregler for boliger og utvalgets forslag til omtaksering av næringseiendommer (utenom kraftverk), sammen med tilrådingen om å redusere maksimal eiendomsskattesats fra 0,7 pst til 0,3 pst, vil kunne føre til en omfordeling mellom ulike typer kommuner. Det skyldes i hovedsak at takstnivået mellom ulike typer eiendommer varierer, og at takstnivåene varierer mellom kommunene. I tillegg vil bl a forslaget om utvidelse av eiendomsskatteplikten til også å omfatte fast eiendom utenom bymessige strøk, potensielt kunne slå forskjellig ut for ulike typer kommuner (etter gjeldende regler er det bare verk og bruk utenom bymessig bebygde strøk som kan ilegges eiendomsskatt). Utvalget har ikke hatt anledning til å beregne virkninger for ulike kommuner. Det henger sammen med at det ikke finnes et egnet datamateriale. Virkningen for den enkelte kommune vil også avhenge av hvilken eiendomsskattesats kommunen vil velge. Utvalget har nedenfor likevel kort skissert enkelte potensielle virkninger av forslaget for ulike kommunetyper.

Utvalget vil tilrå at den maksimale skattesatsen vurderes nærmere når den omfattende takseringen (som bl a er skissert i "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9) er gjennomført. I denne forbindelse bør også virkninger og eventuelle overgangsordninger for enkeltkommuner vurderes nærmere. Dette må også ses i lys av forslagene fra Rattsø-utvalget (delutredning 1 og 2).

Utvalget vil grovt sett anta at det samlede provenyet fra *næringseiendom utenom kraftverk* kan bli om lag uendret som følge av forslaget. Som følge av at takstnivåene varierer mellom kommunene, vil virkningen være ulik i de forskjellige kommunene. Kommuner som i utgangspunktet har relativt høye eiendomsskattetakster i dag, og som bruker maksimal eiendomsskattesats, vil kunne få en reduksjon i eiendomsskatteprovenyet fra andre næringseiendommer. Den samlede virkningen for eiendomsskatteprovenyet i slike kommuner vil avhenge av hvor stort innslag det er av annen type eiendom, og hvilken sats kommunen velger å benytte.

Forslaget om utvidelse av eiendomsskattegrunnlaget for *boliger* kombinert med en reduksjon i maksimal skattesats, vil isolert sett kunne øke det samlede provenyet fra eiendomsskatt på boliger med i størrelsesorden 0,5-1,0 mrd kroner, gitt at de samme kommunene som i dag velger å benytte maksimal skattesats. Utvalget vil understreke at det er svært stor usikkerhet knyttet til dette anslaget, bl a som følge av at det foreslås at eiendomsskatten fremdeles skal være en frivillig kommunal skatt (innen visse rammer). I dette anslaget er det skjønnsmessig lagt til grunn at antall boliger med eiendomsskatt er om lag det samme som i dag, og at eiendomsskattesatsen er 0,3 pst. Fører forslaget til at kommunene velger å bruke lavere sats, vil det samlede eiendomsskatteprovenyet fra boliger kunne reduseres. Utvalget foreslår også at boliger og fritidseiendom utenom bymessige strøk kan ilegges eiendomsskatt. Det kan isolert sett trekke i retning av at eiendomsskatteprovenyet fra boliger øker ytterligere. En økning i eiendomsskatten på boliger vil føre til større skattemessig likebehandling av ulike typer kapital. Utvalget vil likevel understreke at boliginvesteringer, selv med dette forslaget, normalt vil være langt lempeligere beskattet enn bankinnskudd, jf tabell 10.1. Utvalget vil imidlertid vise til at de effektive skattesatsene på bankinnskudd er svært høye i Norge.

Tabell 10.1 viser effektive skattesatser på prosentlignede boliger og bankinnskudd ved ulike forutsetninger. Det er beregningsmessig lagt til grunn Regjeringens skisse til bunnfradrag og satser for prosentinntekten, jf St meld nr 45 (1995-1996). I St meld nr 45 (1995-1996) ble det skissert et bunnfradrag på 900 000 kroner i taksert boligverdi ved beregning av prosentinntekt og formuesskatt. Det ble videre skissert at prosentinntektssatsen skulle være 2 pst for boligverdier mellom 900 000 kroner og 1 500 000 kroner, og at satsen skulle være 4 pst for eventuell del av taksten som overstiger 1 500 000 kroner. Regjeringens forslag til nytt takseringssystem mv er nærmere beskrevet i "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9. Det understrekes at departementet ikke la frem forslag til presentsatser og bunnfradrag, men bare skisserte en mulig løsning. Det ble varslet at en ville komme nærmere tilbake til dette når en mer omfattende prøvetaksering er gjennomført og en har bedre oversikt over hvilke takster det nye forslaget vil gi. Det er videre skjønnsmessig lagt til grunn at takstgrunnlaget tilsvarer markedsverdien. Det er beregningsmessig lagt til grunn en realrente på 5 pst, jf også "[Virkningen av at verdistigning på fast eiendom mv ikke inntektsbeskattes løpende](#)" i avsnitt 5.3.3.2 for en nærmere omtale av beregninger av effektive skattesatser.

For skattytere med en taksert boligverdi under 900 000 kroner vil den effektive skattesatsen på bolig være null pst, hvis boligeieren ikke har positiv nettoformue og boligen ligger i en kommune som ikke har eiendomsskatt. Til sammenligning vil effektiv skattesats på bankinnskudd for skattytere som ikke betaler formuesskatt være 39 pst. Tabell 10.1 illustrerer at den effektive skattesatsen på bolig øker for boliger med en høyere takst og/eller i tilfeller der skattyter også betaler formues- og/eller eiendomsskatt. Med maksimal formuesskattesats, prosentinntektssats og med utvalgets forslag til maksimal eiendomsskattesats på 0,3 pst, blir den maksimale effektive skattesatsen på boliger 65,8 pst, eller om lag 4 prosentenheter lavere enn den maksimale effektive skattesatsen på bankinnskudd.

Tabell 10.1: Effektive skattesatser¹ på prosentlignede boliger og bankinnskudd ved forskjellige forutsetninger om satsene for prosentinntekten, formuesskatten og eiendomsskatten. Det er beregningsmessig lagt til grunn at takstene tilsvarer markedsverdiene, og at inntekts- og formuesskatten svarer til Regjeringens skisse i St meld nr 45 (1995-1996). Prosent

	Ingen inntekts- og formuesskatt på boligen	Ingen formuesskatt. 2 pst sats for prosentinntekten	Ingen formuesskatt. 4 pst sats for prosentinntekten	Formuesskattesat s 1,5 pst. 2 pst sats for prosentinntekten	Formuesskattesat s 1,5 pst. 4 pst sats for prosentinntekten
Bolig, eiendomsskattesats :					
0 pst	0	15.3	26.5	57.7	63.2
0,2 pst	6.2	19.7	29.8	59.9	65.0
0,3 pst	9.0	21.8	31.4	60.9	65.8
0,7 pst	18.7	29.0	37.1	64.6	68.4
Bankinnskudd	39.0	39.0	39.0	69.9	69.9

- 1) Det er beregningsmessig lagt til grunn en realrente på 5 pst. Inflasjonen er satt lik 2 pst og den nominelle renten blir da 7,1 pst.

I boks 10.1 har utvalget utarbeidet eksempler som illustrerer virkningen for utvalgte boliger. I eksemplene har en tatt utgangspunkt i gjeldende regler, Regjeringens forslag til takseringssystem og skissen til bunnfradrag mv. I boks 10.1 er det ellers lagt til grunn de samme forutsetningene som i St meld nr 45 (1995-1996), jf s 84-90. Det er bl a skjønnsmessig lagt til grunn at likningstakstene utgjør 25 pst av stipulert takst etter forslaget. Det er skjønnsmessig lagt til grunn at også eiendomsskattegrunnlaget etter gjeldende regler står i samme forhold til de nye takstene. Det er beregningsmessig lagt til grunn at det skrives ut eiendomsskatt etter høyeste sats, både etter gjeldende regler og etter utvalgets forslag.

Boks 10.1 Beregnet skatt på boliger etter Regjeringens forslag til nye takstregler, Regjeringens skisse til bunnfradrag og prosentinntektssatser og utvalgets forslag til maksimal eiendomsskattesats

Eksempel 1 – halvpert av eldre tomannsbolig i spredtbygd strøk (eksempel 1 i St meld nr 45 1995-1996)

Tomannsbolig med to forskjellige eiere, med felles bruk av tomten. I hver av boenhetene er bruksarealet 135 kvadratmeter og boligarealet 110 kvadratmeter. Boligen ble oppført for 35 år siden, og er ikke senere påbygget. Boligen ligger i et spredtbygd strøk. Tomtearealet er totalt 1400 kvadratmeter:

Samlet takst	=	579 000
Gjeldende likningsverdi	=	144 750

	Gjeldende regler for 1996	Skisse til nye regler	Differanse
Inntektsskatt	654	0	-654
Formuesskatt	2 171	0	-2 171
Eiendomsskatt	1 013	1 737	724
Sum	3 838	1 737	-2 101

Eksempel 2 – eldre enebolig i bymessig strøk (eksempel 4 i St meld nr 45 1995-1996)

Enebolig med 245 kvadratmeter bruksareal og 135 kvadratmeter boligareal. Den store forskjellen mellom bruksareal og boligareal skyldes blant annet at boligen har et forholdsvis stort uinnredet loft (45 kvadratmeter utnyttbart areale) og stor uinnredet kjeller (55 kvadratmeter). Boligen er oppført for 70 år siden og ikke senere påbygget. Boligen ligger i et bymessig strøk (utenom Oslo), og tomtearealet utgjør 1 500 kvadratmeter:

Samlet takst	=	1 086 750
Gjeldende likningsverdi	=	271 687

	Gjeldende regler for 1996	Skisse til nye regler	Differanse
Inntektsskatt	1 543	1 046	-497
Formuesskatt	4 075	2 801	-1 274
Eiendomsskatt	1 902	3 260	1 358
Sum	7 520	7 107	-413

Eksempel 3 – ny stor enebolig med høy standard i bymessig strøk (eksempel 5 i St meld nr 45 1995-1996)

Enebolig med 355 kvadratmeter bruksareal og 310 kvadratmeter boligareal. Boligen har badstu (utgjør 8 kvadratmeter av boligarealet) og innendørs svømmebasseng. Boligen ble oppført for 3 år siden, og er ikke senere påbygget. Boligen ligger i et bymessig strøk (utenom Oslo), og tomtearealet utgjør 1 500 kvadratmeter:

Samlet takst	=	2 569 725
Gjeldende likningsverdi	=	642 431

	Gjeldende regler for 1996	Skisse til nye regler	Differanse
Inntektsskatt	5 477	15 341	9 864

	Gjeldende regler for 1996	Skisse til nye regler	Differanse
Formuesskatt	9 636	25 046	15 410
Eiendomsskatt	4 497	7 709	3 212
Sum	19 610	48 096	28 486

Eksempel 4 – eldre treroms blokkeilighet (eksempel 6 i St meld nr 45 1995-1996)

Leilighet i blokk med 62 kvadratmeter boligareal, i bymessig strøk. Blokken ble oppført for 43 år siden.

Samlet takst	=	396 800
Gjeldende likningsverdi	=	99 200

	Gjeldende regler for 1996	Skisse til nye regler	Differanse
Inntektsskatt	335	0	-335
Formuesskatt	1 488	0	-1 488
Eiendomsskatt	694	1 190	496
Sum	2 517	1 190	-1 327

Eksempel 5 – ny toroms blokkeilighet (eksempel 1 i St meld nr 45 1995-1996)

Leilighet i blokk med 47 kvadratmeter boligareal, i bymessig strøk. Blokken er oppført for ett år siden:

Samlet takst	=	465 770
Gjeldende likningsverdi	=	116 442

	Gjeldende regler for 1996	Skisse til nye regler	Differanse
Inntektsskatt	456	0	-456
Formuesskatt	1 747	0	-1 747
Eiendomsskatt	815	1 397	582
Sum	3 018	1 397	-1 621

For skattytere som er i formuesskatteposisjon, vil endringen i formuesskatt bli avhenge av størrelsen på annen formue og gjeld i tillegg til størrelsen på bunnfradraget for bolig ved fastsettelse av formuestaksten. I eksemplene med formuesskatt

er det beregningsteknisk lagt til grunn at boligen i sin helhet beskattes med maksimal formuesskattesats (1,5 pst). Sum endring i skatt tilsvarer derfor den *maksimale* endringen i skatt som følge av forslaget til nye takseringsregler, skisse til bunnfradrag mv og utvalgets forslag til eiendomsskattesats. For skattytere som ikke betaler formuesskatt, eller betaler formuesskatt etter en lavere sats, vil utslagene avvike fra den samlede virkningen som er beregnet i boks 10.1. For skattytere der forholdet mellom gammel takst og ny takst avviker fra forutsetningen om 25 pst, så vil naturlig nok beregnet virkning av forslagene mv bli forskjellig fra det som fremkommer i boks 10.1.

Boks 10.1 viser at i de eksemplene som er valgt her og med de forutsetningene som er lagt til grunn, vil inntekts- og formuesskatten av egen bolig reduseres i de fleste eksemplene. Det henger sammen med de skisserte bunnfradragene i inntekts- og formuesskatten. For dyre boliger kan imidlertid inntekts- og formuesskatten øke. Boksen viser at dersom de gamle takstene utgjør 25 pst av nye takster og maksimal eiendomsskattesats reduseres fra 0,7 pst til 0,3 pst, vil eiendomsskatten på boliger øke. Boliger der gjeldende takst utgjør mer enn 42 pst av ny takst og maksimal eiendomsskattesats benyttes kan få en lavere eiendomsskatt. Ser en på den samlede virkningen av forslag og skisse, vil skissen til bunnfradrag i inntekts- og formuesskatten i en del tilfeller oppveie økningen i eiendomsskatt når det legges til grunn at gjeldende takster utgjør 25 pst av nye takster.

Boksen illustrerer altså at med de forutsetningene som er lagt til grunn, vil virkningen for den enkelte bolig bli avhenge av takstnivået etter gjeldende regler sammenlignet med forslaget. Jo nærmere dagens takst ligger ny takst, desto mindre blir skatteøkningen. Hvis gjeldende takst utgjør 42 pst av ny takst og skattesatsen reduseres fra 0,7 pst til 0,3 pst, vil eiendomsskatten være uendret. Regjeringens skisse til bunnfradrag ved prosentligningen vil trolig innebære en reduksjon i inntektsskatten for hovedtyngden av boligmassen. Det understrekes at virkningene av utvalgets forslag i tillegg vil avhenge av hvilken eiendomsskattesats kommunene velger å bruke.

Utvalgets forslag om at takstgrunnlaget for alle typer eiendommer bør bli mer i tråd med markedsverdiene kombinert med forslaget til reduksjon av maksimal skattesats, vil isolert sett føre til at eiendomsskatteprovenyet fra *kraftverk mv* reduseres. På usikkert grunnlag kan satsreduksjonen gi et provenytap på om lag 500 mill kroner sammenlignet med det anslåtte provenyet av de nylig vedtatte takseringsreglene for kraftverk. Provenytapet henger sammen med at eiendomsskattetakstene på kraftverk allerede er mer i tråd med de faktiske markedsverdiene. Kraftkommuner har i større grad enn kommuner med annet næringsgrunnlag, utnyttet provenypotensialet når det gjelder eiendomsbeskatning av næringseiendom. Utvalgets forslag er begrunnet ut fra at ulike investeringer bør likebehandles skattemessig.

10.4 KONKLUSJONER

Utvalgets flertall (alle utenom Graver) vil tilrå at ordningen med bunnfradrag for boliger ved beregning av eiendomsskatt ikke videreføres. Det må særlig ses i sammenheng med at utvalgets flertall foreslår at eiendomsskatten fremdeles bør være en frivillig kommunal skatt, og begrunnelsen for dette. Etter flertallets oppfatning vil bunnfradrag svekke sammenhengen mellom kommunale tjenester og det den enkelte betaler i eiendomsskatt, og dette vil svekke velgerkontrollen, jf også "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6. Utvalgets flertall mener at fordelingshensyn best ivaretas gjennom inntekts- og formuesbeskatningen, og at eiendomsskatten ikke er særlig godt egnet som fordelingspolitisk

virkemiddel, bl a fordi det ikke tas hensyn til gjeld mv ved fastsettelse av eiendomsskatten.

Mindretallet (Graver) foreslår at ordningen med bunnfradrag pr boligenhet opprettholdes. Mindretallet mener at fordelingshensyn har en viss vekt, videre at det ikke er noen påviselig sammenheng mellom tilbudet av kommunale tjenester og eiendomsskatt, og at velgerkontrollen ikke virker når skatten er så lav. Mindretallet vil imidlertid anbefale at det settes en grense for hvor høyt bunnfradraget kan være. Etter mindretallets syn bør denne grensen være lavere enn 900 000 kroner, dvs den nedre grensen som er skissert i St meld nr 45 (1995-1996).

Skattemessig likebehandling og de grenser internasjonal mobilitet setter for beskatningen av mobile faktorer, kan tale for en økning av eiendomsskatten. Utvalget foreslår en økning av eiendomsskattetakstene på boliger og til dels næringseiendommer, sammen med en utvidelse av hvilke eiendommer som det kan skrives ut eiendomsskatt på. Dette kan isolert sett gi en betydelig økning i eiendomsskatteprovenyet. Utvalget kan imidlertid ikke tilrå en slik kraftig økning i eiendomsskatten uten at det ses i sammenheng med resten av skattesystemet. Siden utvalget ikke har mandat til å foreslå endringer i andre deler av skattesystemet, vil en derfor ikke komme med konkrete forslag til endringer. Men utvalget peker på at flere andre utredninger og studier anbefaler økt skattlegging av fast eiendom og redusert skattlegging av finanskapital, og utvalget gir sin tilslutning til disse synspunktene.

Etter en samlet vurdering vil utvalgets flertall (alle utenom Ringdal) tilrå at den maksimale eiendomsskattesatsen reduseres fra 0,7 pst til 0,3 pst. En slik reduksjon vil kunne innebære at provenyet fra eiendomsskatten samlet sett forblir i samme størrelsesorden som i dag på de eiendommene som det i dag utskrives eiendomsskatt på. Utvalget vil understreke at beregningsgrunnlaget har vært mangelfullt. Utvalgets flertall vil derfor tilrå at bl a maksimalsatsen vurderes nærmere når takseringsgrunnlaget er kjent. Utvalget vil for øvrig vise til at Rattsø-utvalget i fase II er bedt om å vurdere prinsipper for finansiering, herunder skattefinansiering, av kommunesektoren.

Et mindretall (Ringdal) finner i utgangspunktet ikke grunnlag for å slutte seg til noen bestemt sats. For dette medlemmet forsvares eiendomsskatten ingen plass i skattesystemet, gitt at det blir hovedsakelig som i dag.

Forslaget til et mer ensartet takseringsnivå for ulike eiendommer innebærer at det vil finne sted en viss forskyvning av skatten fra kraftverk til boliger. Utvalget fremhever imidlertid at den enkelte kommune kan velge å bruke en lavere skattesats enn den høyeste, og at skattegrunnlaget vil være kjent når kommunen skal fatte sitt vedtak, slik at konsekvensene av kommunens valg vil være klart når vedtak skal fattes. Utvalget vil også peke på at eiendomsskatteprovenyet vil øke noe som følge av at utvalget har foreslått at flere eiendommer enn i dag skal omfattes av plikten til å betale eiendomsskatt.

KAPITTEL 11

Eiendomsskatt ved kommunesammenslåinger**11.1 INNLEDNING OG BAKGRUNN**

I de senere årene har det skjedd en rekke kommunesammenslåinger. I noen tilfeller av kommunesammenslåing har ingen av kommunene eiendomsskatt før sammenslåingen. I andre tilfeller har en eller flere av kommunene eiendomsskatt før sammenslåingen, mens en eller flere ikke har det. I atter andre tilfeller har alle kommunene eiendomsskatt før sammenslåingen, men anvender forskjellige skattesatser, forskjellig fritakspraksis, forskjellige bunnfradrag osv. Dette fører til at spørsmålet om hva som er gjeldende eiendomsskatterett ved kommunesammenslåinger i mange tilfeller kommer på spissen.

Eiendomsskatteloven har én bestemmelse om *justering av kommunegrenser*. Etter § 13 annet ledd kan det ved en justering av kommunegrensene skrives ut eiendomsskatt for de nye områdene i kommunen etter de samme satser som anvendes i resten av kommunen. Dette er et unntak fra reglene i første ledd som oppstiller begrensninger mht hvor raskt skattesatsen kan forhøyes. Eiendomsskatteloven inneholder imidlertid overhodet ingen eksplisitte bestemmelser om *kommunesammenslåinger*. Finansdepartementet har imidlertid i de senere årene avgitt flere fortolkningsuttalelser angående eiendomsskatt og kommunesammenslåing, jf "[Gjeldende rett](#)" i punkt 11.2.

11.2 GJELDENDE RETT

En rekke av eiendomsskattelovens regler er uproblematisk å anvende etter en kommunesammenslåing. Eiendomsskatteloven § 3 oppstiller som tidligere nevnt vilkår for utskrivning av eiendomsskatt i en kommune. Disse vilkårene gjelder også ved en kommunesammenslåing; det nye kommunestyret kan bare skrive ut eiendomsskatt i de deler av den nye storkommunen som er utbygd på byvis, eller på verk og bruk utenfor slike strøk. Også flere av eiendomsskattelovens øvrige regler kommer til anvendelse på ordinær måte etter en kommunesammenslåing; f.eks § 2 om at kommunestyret er rett beslutningsmyndighet, §§ 5 og 7 om fritak for eiendomsskatt, § 15 om eiendomsskattelite, § 28 om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt mv. Det vises til "[Historisk utvikling og gjeldende rett](#)" i kapittel 2 om gjeldende rett for en nærmere gjennomgang av disse bestemmelsene.

En kommunesammenslåing kan imidlertid også innebære så spesielle omstendigheter at andre deler av eiendomsskattelovgivningen passer dårlig eller er vanskelig å anvende. Dette gjelder særlig lovens regler om taksering, satsstruktur og frist for utskrivning av eiendomsskatt. Ved noen kommunesammenslåinger har den ene kommunen skrevet ut eiendomsskatt før sammenslåingen, mens den eller de andre kommunene ikke har gjort det. Det blir da spørsmål om det ved innføring av eiendomsskatt i den sammenslåtte kommunen er adgang til eller nødvendig å takserer alle eiendommer, eller om det er adgang til eller tilstrekkelig å bare takserer de eiendommene som ligger i de deler av storkommunen som tidligere var kommuner uten eiendomsskatt. Etter byskatteloven § 4 første ledd, jf eiendomsskatteloven § 33 skal alminnelig taksering foregå hvert tiende år, såfremt ikke bystyret under særegne forhold beslutter at ny taksering skal finne sted tidligere. Finansdepartementet har i flere fortolkningsuttalelser antatt at en kommunesammenslåing er slike «særegne

forhold» at de sammensluttede kommuner har *adgang* til å avholde ny alminnelig taksering i hele kommunen før utløpet av 10-års terminen.

Et annet spørsmål er om kommunen har *plikt* til å avholde alminnelig taksering før utløpet av 10-års perioden, eller om det er tilstrekkelig å takserer de ikke-takserte områdene. Verken lovteksten i eiendomsskatteloven, byskatteloven eller lov av 4. mars 1960 nr 26, eller forarbeidene til disse lover, gir anvisning på hvordan spørsmålet skal løses. Spørsmålet har heller ikke vært oppe i rettspraksis. Finansdepartementet uttalte følgende i en fortolkningsuttalelse avgitt 1. september 1994 til en kommune:

«Et grunnleggende hensyn bak eiendomsskatteloven er likhetshensynet; eiendommer av samme karakter innen samme kommune skal behandles likt. En omtaksering av alle eiendommer vil oppfylle likhetshensynet. Dette hensynet kan imidlertid også ivaretas ved en delvis taksering. Det kan skje ved at takseringen av de nye områdene tilpasses takstnivået i resten av kommunen. Takseringen må da gjennomføres etter de samme prinsipper og retningslinjer som i den opprinnelige kommunen, og takstnivået må tilpasses nivået i de gamle områdene. Under disse forutsetninger legger departementet til grunn at loven ikke er til hinder for at kun de områder som tidligere ikke har vært taksert, nå blir taksert.»

Etter eiendomsskatteloven § 14 må eiendomsskatten i en kommune som hovedregel være utskrevet innen 1. mars i skatteåret. Første året kommunen benytter bunnfradrag er fristen som hovedregel 1. april. Finansdepartementet uttalte i et brev av 6. oktober 1994 til en kommune at «*etter departementets oppfatning kommer imidlertid lov av 4. mars 1960 § 2 til anvendelse såvel ved kommunesammenslåing som ved ordinær første gangs utskriving av eiendomsskatt*». Det innebærer at den nye stor-kommunen etter sammenslåingen har frist til utgangen av juni i skatteåret for å fullføre takseringen og utskrive eiendomsskatt.

Dersom kommunene som slås sammen har hatt eiendomsskatt også før sammenslåingen, men anvendt forskjellige skattesatser, oppstår det spørsmål om hvilken skattesats som kan anvendes i den nye kommuneenheten etter sammenslåingen. Det følger av eiendomsskatteloven § 13 første ledd første punktum at eiendomsskatt ikke kan skrives ut med mer enn to promille første året det skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Utskriving av eiendomsskatt i den «nye» kommunen er likevel ikke å anse som første gangs utskriving av eiendomsskatt. Finansdepartementet uttalte i et brev av 23. september 1991 at «*departementet antar at eiendomsskattesatsen for den sammensluttede kommunen ... kan fastsettes med utgangspunkt i den sats på 6,5 promille som benyttes av bykommunen ... i 1991*». Kommunen kan imidlertid selv sagt velge å fastsette en lavere eiendomsskattesats for hele den nye kommuneenheten enn den skattesatsen som ble benyttet i den kommunen som får andre kommuner innlemmet i seg.

Det kan i noen tilfeller etter kommunesammenslåingen være hensiktsmessig å inndeile den nye kommuneenheten i atskilte eiendomsskattesoner med ulike skattesatser. Dette kan i så fall skje med hjemmel i den alminnelige regelen i eiendomsskatteloven § 12 bokstav d. Inndelingen må skje etter områdenes utbyggingsgrad, slik at det fastsettes en lavere skattesats for områder som kun er delvis utbygget på byvis enn for områder som er helt utbygget på byvis. I tillegg kan det fastsettes en lavere sats for områder der utbygging er i gang, enn for områder som anses delvis utbygget på byvis. Det kan ikke fastsettes ulike skattesatser for områder med lik utbyggingsgrad.

11.3 UTVALGETS VURDERINGER

Dersom det etter en kommunesammenslåing skrives ut eiendomsskatt i den nye kommuneenheten, innebærer det videreføring av eiendomsskatten i den del av storkommunen hvor det ble skrevet ut eiendomsskatt også før kommunesammenslåingen. Det innebærer samtidig innføring av eiendomsskatt i den delen av storkommunen hvor det ikke ble skrevet ut eiendomsskatt før kommunesammenslåingen. Ved innføring av eiendomsskatt i de deler av den nye kommuneenheten som ikke hadde eiendomsskatt før kommunesammenslåingen, kan det være et moment som for innbyggerne i kommunen som ikke skriver ut eiendomsskatt kan tale mot en kommunesammenslåing.

Som nevnt under "[Gjeldende rett](#)" i punkt 11.2 vil det ved en sammenslåing ofte oppstå en rekke spørsmål i tilknytning til eiendomsskatten. Utvalget vurderer i det følgende i hvilken grad utvalgets utkast til ny eiendomsskattelov løser problemene omkring kommunesammenslåing og eiendomsskatt.

Utvalget foreslår i "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9 at ligningstakstene legges til grunn som eiendomsskattegrunnlag. I motsetning til hva som er tilfelle etter gjeldende rett vil det da i prinsippet finne sted en verdsettelse av de faste eiendommene hvert år også for formuesskatteformål. De takseringss spørsmål som i dag reiser seg ved kommunesammenslåinger, jf "[Gjeldende rett](#)" i punkt 11.2, vil således etter utvalgets forslag ikke lenger være aktuelle. Utvalget antar derfor at utkastet til ny eiendomsskattelov ikke medfører noen problemer med hensyn til verdsettelse av faste eiendommer ved kommunesammenslåinger.

Som omtalt i "[Gjeldende rett](#)" i punkt 11.2 kan det ved kommunesammenslåinger oppstå spørsmål om hvilken maksimal eiendomsskattesats som kan anvendes i den nye kommuneenheten første året etter sammenslåingen. Spørsmålet oppstår når kommunene før sammenslåingen benyttet forskjellige eiendomsskattesatser, eller en av kommunene før sammenslåingen ikke skrev ut eiendomsskatt i det hele tatt. Utvalget foreslår i "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10 at kommunene fortsatt bør ha en viss frihet til å fastsette eiendomsskattesatsene, samt at regelen i eiendomsskatteloven § 13 om gradvis opptapping av eiendomsskattesatsen ikke videreføres i en ny eiendomsskattelov. Utvalgets forslag innebærer at den enkelte kommune fra år til år fritt kan fastsette eiendomsskattesatsen innenfor nærmere bestemte grenser. Etter en kommunesammenslåing vil således kommunestyret i den nye kommuneenheten innenfor nærmere bestemte grenser kunne bestemme hvilken eiendomsskattesats som skal benyttes i kommunen.

Etter gjeldende rett har den nye kommuneenheten første året etter en kommunesammenslåing frist til utgangen av juni i skatteåret for å fullføre takseringen og utskrive eiendomsskatt, jf "[Gjeldende rett](#)" i punkt 11.2. Dette har vært begrunnet med at den nye kommuneenheten etter kommunesammenslåingen ofte står overfor et omfattende takseringsarbeid når det før sammenslåingen enten ikke ble skrevet ut eiendomsskatt i alle de «gamle» kommunene, eller ikke ble skrevet ut eiendomsskatt i noen av kommunene.

Etter utvalgets forslag vil takseringsproblemet for en stor del falle bort ettersom ligningstakstene foreslås lagt til grunn også i eiendomsskattesammenheng. Det kan likevel tenkes at kommunen i disse tilfellene trenger noe mer tid for å skrive ut skatten. Fylkesmannen kan etter lovutkastet § 10 annet ledd annet punktum i slike tilfeller forlenge fristen. Utvalget peker på at det for eiendomsskatteformål vil være nødvendig at ligningsmyndighetene takserer særskilt de eiendommer som ikke er takserte for formuesskatteformål, se ligningsloven § 8-11. Dette gjelder først og fremst eiendommer eid av aksjeselskaper, samt eiendommer som av ulike grunner ikke har vært takserte for formuesskatteformål året før, f.eks. eiendommer som har blitt skilt ut fra andre eiendommer. Utvalget antar således at den nye kommuneen-

heten etter sammenslåingen vil stå overfor et visst takseringsarbeid. Utvalget peker videre på at en kommunesammenslåing innebærer en rekke administrative konsekvenser i form av planlegging, fastleggelse av ansvarsområder, samordning og omlegging av rutiner osv. Utvalget antar dette i større eller mindre grad kan virke inn på tempoet i forbindelse med utskriving av eiendomsskatt.

På denne bakgrunn finner utvalget at en ny kommuneenhet første året etter kommunesammenslåingen fremdeles bør ha frist til utgangen av juni med å fullføre takseringen og skrive ut eiendomsskatt.

KAPITTEL 12

Administrasjon og saksbehandling**12.1 GJELDENDE RETT****12.1.1 Allment**

Eiendomsskatteloven gir regler om *kommunal* eiendomsskatt, jf "[Historisk utvikling og gjeldende rett](#)" i kapittel 2 ovenfor. Det er opp til kommunestyret i den enkelte kommune å avgjøre hvorvidt det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen, under forutsetning av at lovens vilkår for utskrivning for øvrig er til stede. Videre følger det av loven at spørsmålene om det skal skrives ut eiendomsskatt, hvor det skal utskrives eiendomsskatt, med hvilke satser og etter hvilke regler eiendomsskatten skal skrives ut, vedtas av kommunestyret i forbindelse med den årlige budsjettbehandling. Reglene for saksbehandlingen er nærmere beskrevet nedenfor.

I henhold til eiendomsskatteloven er det kommunen selv som forestår arbeidet med å beregne og kreve inn skatten dersom kommunestyret har vedtatt å skrive ut eiendomsskatt. Eiendomsskatteloven § 14 fastsetter at skatten skal skrives ut av «eiendomsskattekontoret». Dette er et organ kommunen i henhold til eiendomsskatteloven skal utvelge til å forestå det administrative arbeidet med utskrivning av eiendomsskatt. Ofte vil skatteinnkreverens (kommunekassererens) kontor være utpekt. Innkreving av eiendomsskatten forestås av skatteinnkreveren, jf eiendomsskatteloven § 24.

Etter eiendomsskatteloven § 8 skal de verdier på eiendommene som nyttes i forbindelse med den årlige ligningen legges til grunn ved beregning av eiendomsskatten. Disse reglene er imidlertid ikke iverksatt, og man nytter derfor fortsatt reglene om taksering i skattelov for byene av 18. august 1911. Dette innebærer at det som hovedregel skal skje en alminnelig taksering hvert tiende år. Takseringen bekostes av kommunen. Taksering skal enten skje særskilt ved oppnevnte takstmenn, eller når særlige grunner foreligger og departementet har gitt sitt samtykke, ved bruk av en sakkyndig nemnd. Både skattyter og formannskapet kan kreve avholdt overtakst. Det kan kreves foretatt ny taksering i de mellomliggende år dersom det har inntrådt omstendigheter som har påvirket eiendommens verdi i vesentlig grad i forhold til andre eiendommer.

Finansdepartementet foreslår i Ot prp nr 23 (1995-96) om skattlegging av kraftforetak en delvis ikrafttreden av eiendomsskatteloven § 8, slik at bestemmelsen settes i kraft for kraftverkenes vedkommende. Eiendomsskattetakstene blir da lik ligningsverdiene fra året før eiendomsskatteåret. En slik delvis ikrafttredelse av eiendomsskatteloven § 8 skjer ved kongelig resolusjon. Finanskomiteen uttaler seg ikke eksplisitt om en delvis ikrafttreden av eiendomsskatteloven § 8, men forutsetter i Innst O nr 62 (1995-96) at bestemmelsen settes i kraft for kraftverk.

Eiendomsskattekontoret forestår det administrative arbeidet med taksering av eiendommene. Finansdepartementet har utarbeidet et veiledende utkast til vedtekter for skattetakster over faste eiendommer til bruk ved takseringene. Kommunene står fritt mht om de vil vedta slike regler, eller i stedet vedta regler med et annet innhold. Utkastet inneholder visse minimumskrav til saksbehandlingen ved takseringen av eiendommene i kommunene; bl a regler om sammensetningen av takstnemndene, habilitet, avholdelse av selve taksten, kunngjøring av denne, om overtakst og adgangen til å få gjennomført omtaksering. Eiendomsskattekontoret sørger også for å

sende skatteseddel for eiendomsskatten til den enkelte skattyter. Skatten skal så langt råd er være utskrevet før 1. mars i skatteåret, jf eiendomsskatteloven § 14.

Etter eiendomsskatteloven § 15 skal eiendomsskattekontoret utarbeide en eiendomsskatteliste over alle faste eiendommer i kommunen. Eiendomsskattelisten skal inneholde opplysninger om den enkelte eiendoms takstverdi, med hvilken sats skatten er beregnet og hvor mye skatten utgjør. I en tilleggsliste skal de eiendommene som helt eller delvis er fritatt for eiendomsskatt føres opp. Dette følges visstnok ikke opp i praksis. Eiendomsskattekontoret må også sørge for at eiendomsskattelistene ligger ute til offentlig gjennomsyn i minst tre uker etter at skatten er fastsatt og vedtaket om utleggelse er kunngjort. Dersom kommunestyret har vedtatt at det skal nyttes bunnfradrag i eiendomsskatten, vil eiendomsskattekontoret måtte tilordne dette til de enkelte eiendommene.

Eiendomsskatteloven kapittel 6 inneholder regler om administrativ og rettslig prøving av vedtak gjort i medhold av loven. Eventuelle klager over eiendomsskatten skal innleveres til eiendomsskattekontoret. Klagen skal etter eiendomsskatteloven § 20 behandles av en særskilt klagemennd opprettet spesielt for dette formålet, eller av en av de øvrige kommunale nemnder. Det følger imidlertid av eiendomsskatteloven § 33 annet ledd at reglene om administrativ klageadgang ikke er satt i kraft.

Det er som tidligere nevnt opp til kommunestyret i den enkelte kommune å avgjøre om det skal innføres eiendomsskatt i kommunen. Behandlingen av dette spørsmålet skal følge reglene for saksbehandling i folkevalgte organer i kommuneloven av 25. september 1992 *"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?"* i kapittel 6.

Eiendomsskatteloven har få regler om selve saksbehandlingen ved avgjørelsen av om det skal innføres eiendomsskatt. Det er nevnt ovenfor at kommunestyret etter eiendomsskatteloven § 10 må fatte vedtaket om eiendomsskatt i forbindelse med budsjettbehandlingen for det kommende skatteåret. I kommuneloven § 35 nr 2 sies det at ved avstemninger over årsbudsjettet stemmes det over forslagene som helhet. Etter kommuneloven § 45 skal kommunestyret vedta budsjettet for kommende år innen utgangen av det inneværende året. Kommuneloven antas imidlertid ikke å være til hinder for at kommunestyret i budsjettåret av eget tiltak kan foreta justeringer i det vedtatte budsjett. Finansdepartementet har i to fortolkningsuttalelser av 26. og 30. januar 1995 gitt uttrykk for at det ikke strider mot eiendomsskatteloven § 10 å innføre eiendomsskatt i tettsteder gjennom en budsjettendring som foretas i skatteåret, dersom fristen i eiendomsskatteloven § 14 overholdes.

Det fremgår også av eiendomsskatteloven § 10 at kommunestyret hvert år skal fastsette hvilke satser og regler som skal anvendes ved utskriving av eiendomsskatt for det kommende år.

Saksbehandlingen ved eiendomsskattekontoret er ikke underlagt reglene i forvaltningsloven, jf eiendomsskatteloven § 31 som sier at forvaltningsloven ikke gjelder i saker etter eiendomsskatteloven. I Ot prp nr 44 (1974-75) uttales det i kommentaren til § 31 at dette er i samsvar med reglene i landskatteloven § 140 og byskatteloven § 131. Det ble videre uttalt at departementet i forbindelse med utkast til ny ligningslov (dvs ligningsloven av 1980) ville komme tilbake til spørsmålet om å få bedre samsvar mellom forvaltningsloven og reglene for eiendomsskatt. Eiendomsskatt ble imidlertid ikke omtalt ved innføring av lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning.

I og med at forvaltningsloven ikke er gjort gjeldende oppstår det derfor på flere punkter spørsmål om en kan anvende reglene i forvaltningsloven analogisk til å utfylle de noe sparsommelige reglene i eiendomsskatteloven. Dette kan f.eks. gjelde spørsmål om habilitet, kommunens informasjons- og veiledningsplikt, adgang til innsyn i sakens dokumenter osv.

Etter eiendomsskatteloven § 29 gjelder reglene om taushetsplikt i ligningsloven § 3-13 tilsvarende for tjenestemenn og nemndsmedlemmer som er med å utskrive eiendomsskatt. Dette innebærer bl a at tjenestemenn og nemndsmedlemmer som hovedregel har taushetsplikt om de forhold de blir kjent med om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

12.1.2 Særlig om klage og annen overprøving

Det må skilles mellom vedtak av kommunestyret under utøvelse av fritt skjønn på den ene side og vedtak av eiendomsskattekontoret om utskriving av eiendomsskatt for den enkelte eiendom det enkelte år på den annen side.

Kommunestyrets vedtak under fritt skjønn gjelder først og fremst beslutningen om å utskrive eiendomsskatt og fastsettelsen av hvilket område utskrivingen skal gjelde for (eiendomsskatteloven § 2 og § 3). Derneft gjelder det avgjørelse om fritak for visse eiendommer (eiendomsskatteloven § 7), avgjørelse om skattesatser og bunnfradrag (eiendomsskatteloven § 11) og avgjørelser om ulike skattesatser for visse eiendommer (eiendomsskatteloven § 12). For disse vedtak gjelder reglene om lovlighetskontroll etter mindretallsklage i kommuneloven § 59. Denne ordning innebærer at tre eller flere av kommunestyrets medlemmer kan bringe avgjørelsen inn for departementet (delegert til fylkesmannen) til prøvelse av om avgjørelsen er lovlig. Fylkesmannen kan ikke overprøve selve det frie skjønn hvis avgjørelsen ikke er ulovlig. Hvis fylkesmannen kommer til at avgjørelsen er ulovlig, skal avgjørelsen oppheves som ugyldig; fylkesmannen vil altså ikke fatte nytt vedtak. Forvaltningsloven gjelder ikke for saksbehandlingen etter eiendomsskatteloven (jf eiendomsskatteloven § 31). Det blir derfor etter gjeldende rett ikke aktuelt å vurdere om noen privat part kan påklage kommunestyrets vedtak (f eks på det grunnlag at vedkommendes eiendom ikke ligger i område som er utbygd på byvis etter eiendomsskatteloven § 3 eller på det grunnlag at nektelse av fritak etter eiendomsskatteloven § 7 bokstav a er i strid med ulovfestede prinsipper om usaklig forskjellsbehandling).

Når det gjelder eiendomsskattekontorets vedtak om utskriving av eiendomsskatt, etablerer eiendomsskatteloven §§ 19 – 22 en klageordning. Disse reglene er imidlertid ikke satt i kraft. Ettersom forvaltningsloven ikke gjelder, kan heller ikke forvaltningslovens klageregler anvendes. Heller ikke ligningsloven gjelder for eiendomsskatten (jf ligningsloven § 1-1). Med unntak for verdsettelsen (se rett nedenfor) innebærer dette at det ikke finnes noen lovfestet klageordning for de øvrige tvistepunkter som kan oppstå i forbindelse med utskriving av eiendomsskatt; det har imidlertid vært reist spørsmål om en overprøvingsordning kan etableres på ulovfestet grunnlag. For verdsettelsen gjelder imidlertid fremdeles reglene i den ellers opphevede byskatteloven § 4 første ledd siste punktum («*Overtakst ved det dobbelte antall på samme måte oppnevnte menn finner sted, når det forlanges av formannskapet eller vedkommende skattyder*») og annet ledd tredje punktum («*Klager over ansettelsene [av sakkyndig nemnd] avgjøres av en sakkyndig ankenemnd etter forutgående besiktigelse.*») Det hører med til bildet at det praktisk sett er særskilt viktig med klagerett for verdsettelsesspørsmålet. Klageretten brukes flittig i praksis.

Eiendomsskatteloven §§ 16 og 17 inneholder regler om myndighetenes retting av utskrivingen av eiendomsskatt. Eiendomsskatteloven § 16 gjelder feil av typen skrive-, regne- eller tekniske feil (Ot prp nr 44 (1974-75) s 14). Retting av slike feil kan skje i såvel skattyters favør som disfavør så lenge skatteåret ikke er ute. Dette gjelder også feil som består i at det ikke er utskrevet eiendomsskatt på en eiendom. Bestemmelsen må forstås slik at den bare gjelder hvor dette skyldes en ren forglem-

melse eller lignende feil, ikke hvor det skyldes gal lovtolkning, for ellers ville eiendomsskatteloven § 17 tredje ledd ikke ha praktisk betydning.

Eiendomsskatteloven § 17 gjelder andre feil enn de skrivefeil o l som er regulert i § 16 (§ 17 annet ledd er ikke satt i kraft). Dette omfatter såvel feil i det faktiske grunnlaget for skatteutskrivning, feil i verdsettelsen som feil i rettsanvendelsen. For feil i det faktiske grunnlaget gjelder § 17 første og fjerde ledd. Slike feil kan rettes uten tidsfrist i den skattepliktiges favør (se likevel femte ledd om foreldelse av tilbakebetalingskravet), men bare innen en frist på to år regnet fra utgangen av skatteåret i skattyters disfavør. Bestemmelsen er begrunnet slik i Ot prp nr 44 (1974-75) s 14:

«Det er mangt som kan føra til at skattepliktige eigedomar ikkje kjem med ved skattelegginga eller ikkje kjem med på rett vis. Når slikt kjem fram, synest det rimelig at det vert høve til etterlikning av eigedomsskatt på liknande vilkår som for formuesskatt. Men omsynet til eigarane og kjøparinteressene ved omsetnad av eigedomar talar likevel mot ein så lang etterlikningsperiode som 10 år ved eigedomsskattlegginga. Derimot tykkjest det ikkje vera grunn til å setja seg mot ein etterlikningsperiode med same lengd som for legalpanteretten, nemleg to år.»

Feil i rettsanvendelsen kan overhodet ikke rettes i skattyters disfavør (eiendomsskatteloven § 17 tredje ledd), men kan rettes uten hensyn til tidsfrist i hans favør. Et unntak fra dette gjelder rettsanvendelsesfeil som har gitt seg utslag i gal verdsettelse; slike feil skal kunne rettes etter eiendomsskatteloven § 17 annet ledd etter ligningslovens system, men denne bestemmelse er som nevnt ikke satt i kraft. Dette må innebære at verdsettelsesfeil ikke kan rettes på andre måter enn ved hjelp av klagereglene, men også kommunen kan påklage vedtaket, jf byskatteloven § 4 første ledd siste punktum.

Forholdet mellom reglene om retting og om forvaltningsklage synes ikke aldeles klart. Først og fremst gir eiendomsskatteloven §§ 16 og 17 eiendomsskattekontoret *kompetanse* til å rette feil innen visse grenser. Lovens ordlyd kunne tyde på at eiendomsskattekontoret også har en viss *plikt* til å rette feil («*skal utskrivninga rettast*» i § 17 første og femte ledd; men § 16 sier «*kan retta mistak*»). En slik tolkning ville innebære at det forelå en slags klageordning likevel (riktignok bare til samme organ som har fattet vedtaket). Formodentlig skal reglene forstås slik at de bare gir kompetanse, men ikke plikt, til eiendomsskattekontoret til å rette feil. En slik forståelse er lagt til grunn i Ryfylke herredsretts dom av 12. september 1995.

Eiendomsskatteloven § 23 har regler om frist for å reise søksmål om eiendomsskattevedtak. Bestemmelsen går ut på at reglene om søksmål om inntekts- og formuesskatt i skattebetalingsloven § 48 nr 5, 6 og 7 gis tilsvarende anvendelse, hvilket innebærer at det gjelder en søksmålsfrist på seks måneder.

12.2 UTVALGETS VURDERINGER

12.2.1 Administrasjon

Etter eiendomsskatteloven § 14 første ledd (jf også § 1 tredje ledd) skal eiendomsskatten skrives ut av «*Eigedomsskattekontoret*». Kommunen står fritt til å velge hvilket kontor som skal være eiendomsskattekontor, men det vanlige er at funksjonen legges til det som tidligere ble omtalt som kommunekassererkontoret. At eiendomsskattekontoret har ansvaret for at eiendomsskatten skrives ut, innebærer at kontoret har ansvaret for å gjennomføre beslutninger om hvilke eiendommer det skal svares eiendomsskatt av, til hvilken verdi de skal verdsettes (jf eiendomsskatteloven § 15 om eigedomsskatteliste), beregne bunnfradrag og anvende skattesatser i

henhold til kommunestyrets vedtak og regne ut skatten for den enkelte eiendom. Det følger videre av loven at kontoret har ansvar for å underrette eieren (skattyteren) om skatten (eiendomsskatteloven § 14 femte ledd) og å utarbeide en eiendomsskatteliste (eiendomsskatteloven § 15).

Etter eiendomsskatteloven § 24 skal skatten innbetales til «skatteinnkrevjaren». Funksjonen som *skatteinnkrever* må etter utvalgets mening ligge hos den etat som generelt har ansvar for skatteinnkreving i kommunen (kommunekassereren). Dette synes også forutsatt i utvalgets mandat.

Derimot må det vurderes nærmere hvilket organ som skal stå for *utskrivningen* av skatten. I utvalgets mandat er det spesielt pekt på muligheten for at denne funksjonen legges til ligningskontorene (det er forutsetningen av nemndene i ligningsforvaltningen ikke skal ha noe å gjøre med eiendomsskatten). Utvalget vil i det følgende først vurdere dette alternativet.

Ligningskontorene er statlige organer (jf ligningsloven § 2-1 nr 1), og det kan synes noe inkonsekvent at et statlig organ får ansvar for utskrivning av en rent kommunal skatt. Det vil bli innebære at kostnadene med utskrivning av eiendomsskatten vil bli belastet staten, mens inntektene går til kommunen. I prinsippet kan dette tenkes kompensert gjennom de statlige overføringer til kommunene, men det er neppe heldig å komplisere ordningen med faktorer av denne art. Mot å legge stor vekt på at ligningskontorene er statlige, taler at det allerede i dagens ordning er et komplisert samspill mellom statlig og kommunal myndighetsutøvelse på dette området: Ligningskontorene har ansvaret for utligning av kommuneskatten; på den annen side er det kommunestyret som velger medlemmer til ligningsnemnd og overligningsnemnd (ligningsloven § 2-1 nr 2 og 3), til tross for at disse altså inngår i en statlig etat. Tilsvarende gjelder for fylkesskattenemnda som velges av fylkestinget (ligningsloven § 2-2 nr 2). Videre skal etter utvalgets forslag ligningsverdien legges til grunn også for eiendomsskatten, og dette innebærer at ligningsmyndighetenes arbeid med verdsettelse – som kan bli ganske omfattende – delvis vil komme kommunene til gode. Likevel ser utvalget det som et argument mot å legge utskrivingsfunksjonen for eiendomsskatt til ligningskontorene at eiendomsskatten er kommunal og ligningskontorene statlige.

Etter utvalgets syn kan det også skape noe uklare overordningsforhold om utskrivningen av eiendomsskatten legges til ligningskontorene, spesielt hvis det opprettholdes stor valgfrihet for kommunene. Det kan da være tvilsomt i hvilken grad kommunens organer kan instruere ligningskontorene om spørsmål i forbindelse med iverksettelsen av kommunestyrets vedtak. Formodentlig bør en instruksjonsmyndighet for kommunale organer overfor ligningskontoret lovfestes dersom man velger å legge utskrivingsfunksjonen til ligningskontorene.

Etter utvalgets forslag skal eiendomsskatten som nevnt utskrives på grunnlag av de verdsettelse som utarbeides med sikte på formuesbeskatningen (og inntektsbeskatningen for boligeiendommers vedkommende). At denne sentrale faktoren i eiendomsbeskatningen derved er lagt til ligningskontorene, kan tale for at også resten av utskrivningen foretas der. Men de øvrige oppgavene i forbindelse med utskrivning av eiendomsskatten synes å ha nokså lite til felles med det arbeidet som ligningskontorene ellers utfører i forbindelse med ligningen. Eiendomsskatten skiller seg f.eks. fra inntekts- og formuesskatten ved at det ikke skal foretas noen etterfølgende ligning; men dette har eiendomsskatten på den annen side til felles med arbeidsgiveravgiften som også ligningskontorene har ansvaret for. Utvalget legger imidlertid særlig vekt på at kommunene skal skrive ut kommunale avgifter, og det er vanlig at dette gjøres samtidig med at eiendomsskatten utskrives og av samme organ. Den synergieffekten som ligger i dette, vil gå tapt om utskrivning av eiendomsskatt legges til ligningskontorene.

Utvalget anser det etter dette som tvilsomt om det er noen rasjonaliseringsgevinst å hente ved å legge utskrivningen av eiendomsskatten til ligningskontorene. En slik ordning kan etter utvalgets oppfatning tvert imot vise seg å være mindre effektiv enn dagens. Det skaper neppe administrative problemer av betydning om man ved kommunal utskriving av eiendomsskatt skal legge ligningsmyndighetenes verdsettelses til grunn.

Utvalget er etter dette kommet til at det ikke vil foreslå at utskriving av eiendomsskatten legges til ligningskontorene, men at funksjonen fortsatt bør tilligge et kommunalt organ.

Dagens lov stiller kommunene fritt mht hvilket organ som skal være eiendomsskattekontor. Etter dagens ordning er det svært ofte samme organ som står for utskriving og innkreving av eiendomsskatten, nemlig kommunekassereren. Eiendomsskatten skiller seg her fra inntekts- og formuesskatten (som utskrives av ligningskontoret og innkreves av kommunekassereren) og merverdi- og investeringsavgiften (der beregningen eventuelt foretas av fylkesskattekontoret og innbetaling skal skje til skattefogden). En slik kombinasjon av funksjoner kan ut fra kontrollhensyn sies å være mindre heldig. Dette kan tale for å legge utskrivningen til et annet organ. Skal dette ha den ønskede effekt, måtte man lovfeste at denne funksjonen ikke kan legges til skatteinnkreveren. Aktuelle organer er administrasjonssjefen eller den han bemyndiger, f eks teknisk etat. Utvalget vil peke på at verdsettelsene av eiendommene skal foretas av ligningsmyndighetene, og verdsettelsene er formodentlig det punkt i utskrivningen av eiendomsskatten som volder flest problemer. Utvalget er ikke kjent med at gjeldende ordning har voldt problemer i praksis. Videre er det etter utvalgets mening en fare for at det administrative system kan bli mindre effektivt om det settes forbud mot at kommunekassereren står for utskriving av eiendomsskatten.

Utvalget er på denne bakgrunn blitt stående ved å videreføre den gjeldende regel om eiendomsskattekontoret. Kompetansen foreslås imidlertid lagt til kommunestyret, som så kan delegere myndigheten til ønsket organ.

Etter eiendomsskatteoven § 15 skal eiendomsskattekontoret føre en *eiendomsskatteliste*. Denne skal inneholde en fortegnelse over alle eiendommene i kommunen og den verdi de er verdsatt til. Etter loven skal også eiendommer som det ikke skal utskrives eiendomsskatt på, tas med i listen og føres opp med den verdi de er verdsatt til. Det er imidlertid visstnok ganske vanlig at slike eiendommer ikke er tatt med i listen. Eiendomsskattelisten skal ligge ute til offentlig gjennomsyn i tre måneder, jf § 15 annet ledd. Det er antatt at eiendomsskattekontoret også senere kan gi opplysninger fra skattelisten ubundet av taushetsplikten, jf Stavang s 84 og Harboe s 84 (som gir uttrykk for en viss tvil).

Utvalget finner det uten videre klart at kommunen må utarbeide og vedlikeholde en skatteliste til bruk i sitt eget arbeide med eiendomsskatten.

Utvalget har imidlertid vurdert om det fortsatt bør være slik at listen er åpen for innsyn fra allmennheten. Det henvises i denne sammenheng til de betenkeligheter som nå og da har vært gjort gjeldende mot utleggelse av skatteliste etter ligningsloven § 8-8.

Utvalget vil fremheve at de opplysningene som gis i eiendomsskattelisten, gjennomgående er langt mindre sensitive enn de som ofte gis i skattelisten etter ligningsloven. Det er særlig verdsettelsene av eiendommene som har interesse, og etter utvalgets mening har eiere av eiendommer i kommunen en legitim interesse i innsikt i hvordan andre eiendommer i kommunen er verdsatt, med sikte på å kontrollere at deres egne eiendommer ikke er verdsatt for høyt. Mer generelt har også offentligheten en slik interesse, kanskje særlig med sikte på om takstnivået er noenlunde enhetlig.

Utvalget antar etter dette at eiendomsskattelisten ikke bør være unntatt fra offentlighet. Man bør da også videreføre regelen om at skattelisten skal legges ut til offentlig gjennomsyn. For å forebygge tvil bør det dessuten lovfestes at innholdet av skattelisten ikke er omfattet av taushetsplikt.

12.2.2 Saksbehandling

12.2.2.1 Generelle synspunkter; om forvaltningsloven bør gjelde

Reglene om saksbehandlingen etter gjeldende rett er etter utvalgets syn meget utilfredsstillende utformet. Eiendomsskatten er unntatt fra forvaltningslovens anvendelsesområde (eiendomsskatteloven § 31) samtidig som lovens egne saksbehandlingsregler er meget sparsomme og til dels ikke satt i kraft.

Utvalget finner det klart at det først og fremst av hensyn til de skattepliktige må gis mer uttømmende saksbehandlingsregler for eiendomsskatten. Dette kan gjøres etter tre ulike modeller:

- Det kan gis uttømmende saksbehandlingsregler i eiendomsskatteloven.
- Forvaltningsloven kan gis anvendelse for eiendomsskatten.
- Ligningsloven kan gis anvendelse for eiendomsskatten.

Når det gjelder verdsettelsesspørsmål, har utvalget foreslått at ligningsverdien skal legges til grunn også for eiendomsskatten. Det er en nødvendig konsekvens av dette at saksbehandling og avgjørelser i forbindelse med verdsettelsen følger saksbehandlingsreglene i ligningsloven. Utvalget henviser i denne forbindelse til at ligningsloven § 9-4 inneholder en bestemmelse om rett for en eiendomsskattepliktig til å klage over verdsettelsen: «*Den som skal svare skatt etter lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane har samme rett til å klage etter § 9-2 som skattyteren har, over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.*» Henvisningen til ligningsloven § 9-2 innebærer at klage skal gå til ligningsnemnd og eventuelt videre til overligningsnemnd. Utvalget anser dette som den mest hensiktsmessige ordning og foreslår derfor ingen endringer. Utvalget ser for øvrig ikke bort fra at det at ligningstakstene skal legges til grunn også for eiendomsskatten, kan lede til betydelig økning i frekvens av klager over ligningsverdien.

Når det gjelder andre spørsmål enn verdsettelsesspørsmål, er det etter utvalgets mening lite som taler for å gi ligningslovens bestemmelser anvendelse. Lovens regler er, til dels temmelig konkret, utformet med sikte på inntekts- og formuesskatter, og vil derfor på mange punkter ikke passe godt for eiendomsskatten. Dette gjelder f.eks. for reglene om selvangivelsesplikt og oppgaveplikt. Spesielt vil det være lite naturlig å gi nemndene oppgaver av en helt annen art enn dem de er vant til å forholde seg til.

Moderne norsk forvaltningsrettslovgivning bygger på at forvaltningslovens saksbehandlingsregler skal gjelde med mindre det er gode grunner for å gi særregler. Slike gode grunner har man funnet når det gjelder inntekts- og formuesskatten (inklusive trygdeavgiften). For merverdi- og investeringsavgiften gjelder imidlertid forvaltningsloven (i tillegg til noen særregler i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven), og det samme gjelder arveavgiften og for særavgiftene. Eiendomsskatten ble holdt utenfor forvaltningslovens anvendelsesområde dels under henvisning til at dette var regelen i skatteloven(e) og dels under henvisning til at man ville komme tilbake til spørsmålet i forbindelse med utarbeidelse av ny ligningslov (Ot prp nr 44 (1974-75)). Eiendomsskatten er imidlertid ikke nærmere omtalt i forarbeidene til ligningsloven av 1980. Det kan derfor konstateres at det i lovforarbeidene ikke er gitt noen prinsipiell begrunnelse for å holde eiendomsskatten utenfor forvaltningslovens anvendelsesområde.

At inntekts- og formuesskatten er holdt utenfor forvaltningsloven, er i Ot prp nr 29 (1978-79) s 12-14 begrunnet dels med at det for ligningsmyndighetene er et sterkt behov for å ha alle saksbehandlingsregler samlet i én lov og dels med – mer diffuse – betraktninger om forholdet mellom lovsatte rettigheter og styring av ressursene bl a for å bistå skattytere som ikke har evne til fullt ut å ivareta sine egne interesser. Det må også antas å ha vesentlig betydning at det i ligningsforvaltningen – i motsetning til det som gjelder på de fleste andre forvaltningsområder – er skattyter selv som har hovedansvaret for sakens opplysning.

Utvalget antar på dette grunnlag at ligningsloven ikke bør gjøres gjeldende for eiendomsskatten.

Argumentet om at det er en fordel at alle saksbehandlingsregler er samlet i en lov, har særlig vekt hvor det under enhver omstendighet vil være nødvendig med en rekke særregler for det aktuelle forvaltningsområdet. Det kan da bli komplisert for saksbehandlere og andre å kombinere de to regelsett. Utvalget antar at dette hensynet ikke veier tungt når det gjelder eiendomsskatten. Det vil være nødvendig med noen særregler, men neppe svært mange. Utvalget henviser i denne forbindelse til erfaringene fra merverdiavgiften der en slik modell (forvaltningsloven gjelder, supplert med enkelte særregler) ikke synes å volde problemer.

Utvalget er etter dette kommet til at det ikke kan anføres tilstrekkelig gode grunner for å unnta eiendomsskatten fra forvaltningslovens anvendelsesområde. Utvalget legger derfor til grunn at forvaltningsloven skal gjelde for saksbehandling i forbindelse med eiendomsskatten. Lovteknisk gjøres dette ved at eiendomsskatteloven § 31 ikke videreføres. Det må så vurderes i hvilken utstrekning det er behov for særregler.

For ordens skyld tilføyes at kommunelovens (lov 25. september 1992 nr 107) regler om saksbehandling vil gjelde for kommunale organers behandling av saker i forbindelse med eiendomsskatten. Dette har særlig selvstendig betydning for behandlingen i kommunestyret av spørsmål om eiendomsskatt skal innføres, om visse eiendommer skal unntas, samt hvilken skattesats som skal gjelde.

12.2.2.2 Behov for særregler

Saksbehandling i forbindelse med eiendomsskatten kan gjelde dels om og eventuelt etter hvilke regler eiendomsskatten skal utskrives og dels saksbehandling knyttet til utskriving av eiendomsskatt i det enkelte tilfelle.

Vedtak om *det skal innføres eiendomsskatt og etter hvilke nærmere regler det skal skje*, skal etter gjeldende rett fattes av kommunestyret (eiendomsskatteloven §§ 2, 3, 7, 10, 11 og 12). Det må antas at kommunestyrets myndighet etter disse bestemmelser ikke kan delegeres til administrasjonen, for etter kommuneloven § 23 nr 4 kan bare «*saker som ikke er av prinsipiell betydning*» delegeres til administrasjonssjefen. Derimot er det kommunelovens utgangspunkt at kommunestyrets kompetanse fritt kan delegeres til formannskapet eller fast utvalg, hvor ikke annet følger av lov, se kommuneloven § 8 nr 3 og § 10 nr 2. Det kan synes noe tvilsomt om kommunestyrets kompetanse etter eiendomsskatteloven kan delegeres på denne måten. Riktignok er det ikke uttrykkelig sagt i loven at slik delegasjon ikke kan finne sted. Men ut fra avgjørelsenes art kan det være nærliggende å tolke eiendomsskatteloven slik at delegasjon ikke kan skje; unntaksregelen i eiendomsskatteloven § 7 bokstav c tredje punktum gir støtte for denne oppfatning.

Utvalget antar at de spørsmål som er tillagt kommunestyret til avgjørelse etter eiendomsskatteloven, er av en slik art og viktighet at de ikke bør kunne delegeres. Lovteknisk bør dette gis uttrykk ved at det i loven sies at det er «kommunestyret selv...» som skal fatte avgjørelsen.

Forvaltningsloven gjelder også for kommunestyrets vedtak. I den grad kommunestyrets vedtak er enkeltvedtak, gjelder da også forvaltningsloven kap IV – VI, altså regler om saksforberedelse, om begrunnelse av vedtaket og om klage og omgjøring. Klageinstans er departementet, forvaltningsloven § 28 annet ledd annet punktum. Det synes imidlertid tvilsomt i hvilken utstrekning kommunestyrets vedtak er enkeltvedtak eller forskrift, jf forvaltningsloven § 2. Vedtak etter eiendomsskatteloven § 7 om fritak for eiendommer må være enkeltvedtak, iallfall når vedtaket gjelder en bestemt eiendom eller bestemte eiendommer. Vedtak om skattesatser og bunnfradrag etter eiendomsskatteloven §§ 10 og 11 må på den annen side anses om forskrift. Selve vedtaket om å innføre eiendomsskatt kan neppe være enkeltvedtak, mens det synes tvilsomt hvordan konkrete vedtak etter eiendomsskatteloven § 3 om hvordan grensene skal trekkes for de eiendommer som faller inn under avgiftsplikten, skal karakteriseres. Fordi det vil gjelde konkrete eiendommer, synes mye å tale for at dette skal anses som enkeltvedtak. Det samme gjelder vedtak om hvilke eiendommer som skal omfattes av bunnfradrag.

Utskriving av eiendomsskatt for den enkelte eiendom er utvilsomt enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand.

Utvalget vil i det følgende gå igjennom de enkelte regler i forvaltningsloven og gi vurderinger av i hvilken utstrekning det er behov for særregler for eiendomsskatten.

Reglene om *ugildhet* i forvaltningsloven kap II gjelder for alle forvaltningsavgjørelser, altså uansett om det dreier seg om enkeltvedtak, forskrift eller andre avgjørelser. Reglene burde passe bra for vedtak om utskriving av eiendomsskatt for den enkelte eiendom og for vedtak som gjelder fritak for eiendomsskatt. Reglene innebærer først og fremst at eieren av eiendommen ikke kan tilrettelegge grunnlaget for vedtaket eller fatte dette.

Når det gjelder kommunestyrets vedtak om å utskrive eiendomsskatt, kan det være mer tvil. Typisk vil mange kommunestyrerepresentanter eie fast eiendom i kommunen. Det ville formodentlig skape for kompliserte situasjoner om dette skulle være tilstrekkelig til at disse var inhabile ved saksbehandlingen. Det bør derfor formodentlig sies uttrykkelig i lovteksten at det å eie fast eiendom i kommunen, i alminnelighet ikke gjør eieren inhabil til å delta i avstemning i kommunestyret. Formodentlig er det nødvendig med et tilsvarende unntak for ansatte som skal forberede saken for kommunestyret. Se nærmere kommentarer til lovutkastet § 13.

Også reglene i forvaltningsloven kap III om *alminnelige regler for saksbehandlingen* gjelder for alle forvaltningsavgjørelser. Utvalget antar at forvaltningsloven § 11 om veiledningsplikt, forvaltningsloven § 11 a om at saken skal avgjøres uten ugrunnet opphold, forvaltningsloven § 11 b om kongens adgang til å gi regler om nemnder og forvaltningsloven § 12 om rett til å la seg bistå av advokat eller annen fullmektig, vil passe bra også for eiendomsskatten.

Forvaltningsloven gir i § 13 – § 13 f inngående regler om *taushetsplikt*. Imidlertid bestemmer eiendomsskatteloven § 29 at ligningslovens regler om taushetsplikt skal gjelde for saker om eiendomsskatt. At ligningslovens regler gjelder, synes å ha sin bakgrunn i at skattelovens regler om taushetsplikt – som ble overført til ligningsloven i 1980 – gjaldt også for eiendomsskatten frem til 1975. At ligningslovens og ikke forvaltningslovens regler om taushetsplikt er gjort gjeldende for eiendomsskatten, synes altså mer å bero på tradisjon enn på prinsipielle overveielser. Spørsmålets betydning skal ikke overvurderes. Langt på vei synes reglene å være i det vesentlige sammenfallende, og etter forvaltningsloven § 13 f første ledd gjelder forvaltningslovens regler uansett som utfyllende regler.

Utvalget antar at forvaltningslovens regler om taushetsplikt bør gjelde. Ligningslovens regler om taushetsplikt er utformet med sikte på inntekts- og formues-

skatter, og ligningsmyndighetene sitter på mer sensitive opplysninger enn eiendomsskattemyndighetene. Videre vil en del av de konkrete reglene ikke passe for eiendomsskatten (f.eks. ligningsloven § 3-13 nr 1 f tredje punktum).

Opplysninger som gjelder verdsettelse av fast eiendom og som kommer fra ligningsmyndighetene, vil på ligningsmyndighetenes hånd være regulert av taushetspliktsreglene i ligningsloven § 3-13. Etter utvalgets forslag vil det være forvaltningslovens regler som gjelder når opplysningene er gitt videre til eiendomsskattemyndighetene. Dette representerer imidlertid neppe noe problem, for både etter gjeldende lov og etter utvalgets forslag skal verdsettelsene ikke være undergitt taushetsplikt hos eiendomsskattemyndighetene, se "[Administrasjon](#)" i pkt 12.2.1. foran om eiendomsskattelisten.

Eiendomsskatteoven har ingen nærmere regler om *plikt til å gi opplysninger*, bortsett eiendomsskatteoven § 18 som pålegger ligningskontoret opplysningsplikt. Utvalget har ikke registrert noe behov for nærmere regler om dette.

Forvaltningsloven kap IV gjelder *saksforberedelsen for enkeltvedtak*. *Forhåndsvarsling* etter forvaltningsloven § 16 passer neppe så godt for vedtak som gjelder den årlige utskrivning av eiendomsskatten, men unntaksregelen i forvaltningsloven § 16 tredje ledd bokstav c vil formodentlig lede til at varsel normalt kan unnlates. Etter bestemmelsen kan varsel unnlates dersom «*vedkommende part allerede på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig*».

Forvaltningsloven § 17 om forvaltningsorganets utrednings- og informasjonsplikt antas å passe godt for eiendomsskatten. Det samme antas å gjelde de viktige reglene om partsinnsyn i forvaltningsloven §§ 18 og 19, samt reglene i § 20 (gjennomsyn og utlån av saksdokumenter) og § 21 (klage over avslag om å få gjøre seg kjent med et dokument) som har nær sammenheng med reglene om partsinnsyn. Forvaltningsloven § 22 om muntlige konferanser og nedtegning av opplysninger er en ordensregel som vil passe godt også for eiendomsskatten.

Forvaltningsloven kap IV om *vedtaket* gjelder også bare for enkeltvedtak. At vedtaket skal være skriftlig (forvaltningsloven § 23), er formodentlig konsekvent gjennomført for eiendomsskatten.

Forvaltningslovens regler om *begrunnelse* (forvaltningsloven §§ 24 og 25) passer neppe særlig godt for de årlige vedtak om utskrivning av eiendomsskatt for den enkelte eiendom. Men eieren vil kunne ha behov for en nærmere begrunnelse for vedtaket dersom han mener det er uriktig og han overveier å klage. Derfor bør han ha anledning til å kreve en etterfølgende begrunnelse, se lovutkastet § 14. Derimot bør forvaltningslovens regler om begrunnelse gjelde for vedtak som gjelder fritak for eiendomsskatt. Reglene i forvaltningsloven § 27 om underretning om vedtaket antas å passe bra.

Forvaltningsloven kap VI gjelder *klage* og omgjøring av enkeltvedtak. Etter utvalgets mening er det stort behov for reform av klagereglene på eiendomsskatteområdet. Når det gjelder selve verdsettelsen, skal etter utvalgets forslag ligningstaksten legges til grunn. Dette innebærer at det også er ligningslovens klagereregler som skal anvendes. Drøftelsen her gjelder andre vedtak eller sider av vedtak.

Når det gjelder klage over vedtak om utskrivning av eiendomsskatt for den enkelte eiendom det enkelte år, foreslår utvalget bestemmelser i tråd med eiendomsskatteoven §§ 19 – 22 (som ikke er satt i kraft). Dette innebærer at klagen skal avgjøres av en egen klagenemnd. Etter eiendomsskatteoven § 20 skal klagenemnda oppnevnes av kommunestyret. Utvalget vil foreslå at klagenemnda skal oppnevnes av fylkestinget og at det får alle klagesaker fra fylket til behandling. Utvalget legger vekt på at dette vil bidra til større rettsenhet enn om det er en klagenemnd i hver

kommune. En nemnd på fylkesplan vil også få et større sakstilfang, slik at det blir i stand til å opparbeide erfaring med håndtering av klagesaker. I Oslo må klagenemnda oppnevnes av kommunestyret.

Eiendomsskatteloven § 21 gir regler om ugildhet for medlemmer av klagenemnda. Utvalget anser denne bestemmelse for overflødig ved siden av forvaltningsloven kap II.

Selve vedtaket om at det skal utskrives eiendomsskatt i kommunen er undergitt fritt skjønn innen de rammer loven gir. Kommunestyrets vedtak innen rammen for dette frie skjønn bør neppe kunne være gjenstand for klage. Derimot kan det være behov for en klageordning for å sikre at kommunens vedtak ligger innenfor de rettslige grenser for utskriving av eiendomsskatt. Utvalget antar her at den lovlighetskontroll med kommunestyrets vedtak som er lovfestet i kommuneloven § 59, er tilstrekkelig. Samtidig må imidlertid en skattyter kunne klage (etter den ordning som er beskrevet rett foran) på det grunnlag at det ikke skulle være utskrevet eiendomsskatt på hans eiendom, at kommunestyrets vedtak skal forstås slik at skatteplikten ikke omfatter hans eiendom eller at eiendommen omfattes av et unntak.

Vedtak om å avslå søknad om at eiendom skal være unntatt fra eiendomsskatt, vil også være truffet under utøvelse av fritt skjønn. Etter forslaget fra utvalgets flertall blir denne problemstilling bare aktuell for vedtak om fritak fra eiendomsskatt for fredete bygninger. Her kan det være behov for en ordinær klageordning, bl a for å sikre at forbudet mot usaklig forskjellsbehandling overholdes. Retten til å klage bør etter utvalgets mening være begrenset til å gjelde vedtakets lovlighet, herunder saksbehandlingsfeil, altså at det ligger innenfor rammene av det frie skjønn; klageadgangen bør altså ikke gjelde utøvelsen av det frie skjønn. Det synes tvilsomt om den klagenemnd som er nevnt foran, vil egne seg godt for dette formål. Utvalget foreslår at klage over slike vedtak går til fylkesmannen, se lovutkastet § 5 første ledd bokstav c annet punktum.

Utvalget antar at det ved siden av klagereglene er behov for regler som gir eiendomsskattemyndighetene adgang til å *rette* feil ved utskriving av eiendomsskatten, jf nå eiendomsskatteloven §§ 16 og 17. Forvaltningsloven har i § 35 regler om omgjøring av vedtak uten klage. Disse er svært generelt utformet, og enkelte av paragrafens bestemmelser gjelder ikke når vedtaket er truffet av kommunalt organ, se paragrafens fjerde ledd (det gjelder særlig tredje ledd om omgjøring til skade for privat part). Utvalget antar derfor at det er behov for mer spesielle rettingsregler i eiendomsskatteloven. Det følger da av forvaltningsloven § 35 femte ledd at slike spesielle regler vil gå foran forvaltningslovens regler.

Utvalget viser til at ligningsloven for sitt område har regler om endring uten klage i §§ 9-5 og 9-6. Disse reglene vil komme direkte til anvendelse på verdsettelseregler. Reglene er tilpasset ligningsforvaltningen og kan derfor ikke gis direkte anvendelse på saksbehandlingen for eiendomsskatten for øvrig. Men utvalget har vurdert om reglene kan tjene som modell for tilsvarende regler i eiendomsskatteloven. Reglene må utformes i spenningsfeltet mellom skattyterens behov for klarhet og sikkerhet om sin rettsstilling (særlig hvor det er aktuelt med endring i hans disfavør) på den ene side og hensynet til riktige avgjørelser – derunder likhet mellom skattyterne – på den annen. Diskusjonen i det følgende gjelder andre spørsmål enn verdsettelsesspørsmål.

Det er en rekke forskjeller mellom dagens rettingsregler i eiendomsskatteloven §§ 16 og 17 og ligningslovens regler om endring uten klage, og utvalget vil i det følgende se nærmere på noen av de viktigste.

En viktig forskjell er at det etter gjeldende lov overhodet ikke kan foretas rettelser i skattyters disfavør på det grunnlag at eiendomsskattemyndighetene har lagt til grunn gal rettsoppfatning, eiendomsskatteloven § 17 tredje ledd. Etter lignings-

loven § 9-6 nr 2 kan det i slike tilfeller imidlertid foretas endring uten klage (også i skattyters disfavør) i inntil tre år etter utløpet av inntektsåret. Utvalget har ikke registrert at bestemmelsen i eiendomsskatteloven har voldt problemer av betydning. Ligningslovens regler skaper en viss grad av usikkerhet hos skattyterne. Endring i ettertid kan være særlig uheldig hvor eiendommen har vært overdratt, hvis kjøperen belastes skatten (jf panteloven § 6-1 som gir eiendomsskattekrav lovbestemt pant i eiendommen). Utvalget har på denne bakgrunn ikke funnet grunn for å foreslå noen endring av gjeldende rett. Forbudet mot retting i skattyters disfavør pga gal rettsanvendelse hindrer imidlertid ikke at den antatt riktige rettsanvendelsen legges til grunn ved utskriving av eiendomsskatt i senere år.

Hvis det er aktuelt med retting fordi det opprinnelige vedtak var bygd på galt faktum, gir eiendomsskatteloven § 17 første ledd jf fjerde ledd adgang til retting i skattyters disfavør innen to år etter utløpet av skatteåret. Etter ligningsloven § 9-6 gjelder to forskjellige frister: Den alminnelige regel er at endring kan finne sted innen ti år etter utløpet av inntektsåret, jf nr 1. Men hvis skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og feilen således må skyldes andre ting enn at skattyter har forsømt sin opplysningsplikt, er fristen bare to år. Denne forskjell har sin bakgrunn i at utligning av inntekts- og formuesskatt først og fremst er basert på selvangivelse fra skattyteren, og da er det naturlig å legge stor vekt på om feilen stammer fra skattyteren eller ikke. Noe tilsvarende selvangivelsesystem er ikke etablert for eiendomsskatten, og da gjelder den alminnelige regel om at det er forvaltningsorganet som har ansvaret for sakens opplysning, jf forvaltningsloven § 17 første ledd. På denne bakgrunn synes det ikke naturlig å innføre en dobbelt frist etter modell av ligningsloven. Såvidt utvalget forstår har dagens toårsregel virket tilfredsstillende, og utvalget foreslår den derfor videreført.

Det er også forskjell i reglene når det gjelder endring i skattyternes favør. Etter eiendomsskatteloven § 17 femte ledd er det ingen annen tidsbegrensning for slik retting (hva enten det bygger på endret faktum eller endret rettsoppfatning) enn at kravet på tilbakebetaling ikke må være foreldet (foreldelsesfristen er tre år, se lov 18. mai 1979 nr 18 § 2). Denne begrensning får så vidt forstås bare betydning hvor skatten faktisk er betalt. Etter ligningsloven § 9-6 nr 1 og nr 2 er fristen ti år når det gjelder endring av faktum og tre år når det gjelder endret rettsoppfatning. Etter utvalgets mening er det mindre heldig at dagens regel i eiendomsskatteloven § 17 femte ledd er knyttet opp mot foreldelse av tilbakesøkningskravet. For det første reiser det spørsmål om når foreldelsesfristen begynner å løpe (jf foreldelsesloven § 3 nr 1: «*Foreldelsesfristen regnes fra den dag da fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse.*») For det annet vil muligheten for å gjennomføre endring i praksis være avhengig av om skattyter har betalt skatten eller ikke (eventuelt betalt med forbehold, jf Stavang s 87). Utvalget antar at det vil gi klarere linjer om loven fastsetter en frist som skal gjelde i alle tilfeller. Utvalget foreslår en frist på tre år etter utløpet av skatteåret. Dette er en frist av samme lengde som i ligningsloven § 9-6 nr 2 og av omtrent samme lengde som foreldelsesfristen. Utvalget anser det ikke nødvendig med en lengre frist hvor rettingen gjelder feil i faktum. Det forutsettes da at eieren – hvis vedtaket blir rettet i hans favør – har krav på å få tilbakebetalt for mye innbetalt eiendomsskatt selv om tilbakebetalingskravet skulle være foreldet etter foreldelseslovens regler (noe som er lite praktisk med den frist som er foreslått).

Det kan også oppstå spørsmål om å rette et rettingsvedtak. Ligningsloven § 9-5 har for sitt område utførlige regler om endring av endringsvedtak. Lovens prinsipp er at dersom faktum i endringsvedtaket antas å være galt, kan spørsmålet bringes inn for ligningsnemnda. Hvis det derimot antas at rettsanvendelsen er gal, skal spørsmålet bringes inn for nemnda på et høyere nivå enn det nivå som traff endringsved-

taket (f eks skal spørsmål om endring av overligningsnemndas vedtak bringes inn for fylkesskattenemnda). Reglene innebærer en slags klageordning (også) for det offentlige. Tilsvarende regler finnes ikke i eiendomsskatteloven, og utvalget antar at det heller ikke er noe behov for slike regler. Det må følge av de alminnelige rettingsreglene at eiendomsskattekontoret kan rette rettingsvedtak etter de regler og innen de frister som gjelder for retting overhodet. En konsekvens av utvalgets forslag er at dersom kommunen er misfornøyd med vedtaket i en klagesak, må kommunen – om den vil angripe vedtaket – bringe saken inn for domstolene.

Utvalget mener at det – på samme måte som i ligningsloven – klart bør fremgå at rettingsreglene gir eiendomsskattemyndighetene kompetanse, men ikke plikt, til å foreta retting. Etter omstendighetene kan det imidlertid følge av det alminnelige forbud mot usaklig forskjellsbehandling at retting må finne sted. Det samme vil gjelde dersom det opprinnelige vedtaket av andre grunner var ugyldig.

Utvalget foreslår ingen endringer i reglene om frister for eieren til å anlegge rettssak om eiendomsskattespørsmål. Men utvalget foreslår at det innføres en frist også for kommunen og dessuten at slikt søksmål skal rettes mot lederen av klagenemnda. Det henvises til lovforslaget § 19 annet ledd og kommentarene til denne.

12.2.3 Debitor for eiendomsskatten

Eiendomsskatteloven har ingen regler som uttrykkelig regulerer hvem som er debitor for eiendomsskatten. Men eiendomsskatteloven § 16 annet ledd og § 19 første ledd forutsetter at eiendommens eier er debitor. Eiendomsskatteloven § 19 tredje ledd forutsetter imidlertid at det kan være leieren av eiendommen som skal svare skatten, men loven sier intet om når dette skal skje. Det synes imidlertid forutsatt at en slik ordning kan etableres ved avtale mellom eier og leier.

Utvalget foreslår videreført den ordning at eiendommens eier er debitor for eiendomsskatten. Utvalget forutsetter at det fortsatt skal være mulig for eier og leietaker å avtale at leietaker skal betale eiendomsskatten. Men det antas å følge av alminnelige prinsipper at en slik avtale ikke fritar eieren fra debitorposisjonen.

En annen situasjon er den hvor det er flere eiere av en eiendom. Ligger eiendommen i sameie mellom flere, må regelen ut fra alminnelige prinsipper være at sameierne er solidarisk ansvarlige for eiendomsskatten. Dette må gjelde også når sameiet har karakter av ansvarlig selskap eller kommandittselskap. Eies en eiendom av et aksjeselskap, er det naturligvis selskapet som er debitor for eiendomsskatten.

Hvor flere eier hver sin fysisk atskilte del av en fast eiendom, må det antas at regelen etter gjeldende rett er at hver av dem er debitor for den eiendomsskatt som er utskrevet på den del av eiendommen som vedkommende eier. Hvor grunnen er festet (tidsbegrenset) og festeren eier bygningene, skal således grunneieren betale eiendomsskatten på grunnen og festeren eiendomsskatten på bygningen. Er det flere forskjellige eiere av (deler av) bygningene, skal hver eier tilsvarende betale eiendomsskatt av den (del av) bygning som han eier. I festeforhold følger det for øvrig av praksis at festeren anses som eier hvor festetiden overstiger 99 år.

Rent administrativt ville det være enklest om kommunen kunne holde seg til én skattyter pr eiendom, og da er grunneieren mest nærliggende. En slik løsning vil på den annen side innebære at grunneieren betaler skatt som egentlig burde vært betalt av andre, og det er ikke sikkert at han alltid kan velte dette over på huseierne via festeavgiften.

Utvalget antar imidlertid at man også her må ta konsekvensen av at ligningsverdien skal legges til grunn ved eiendomsbeskatningen. Ligningsverdi må da fastsettes for hver enkelt skattyters formuesgjenstander, også der hvor skattyteren er eier av en del av en fast eiendom. Og de modifikasjoner som følger av skatteloven §§ 38

og 39, vil dermed også få betydning for eiendomsskatten. Dette innebærer først og fremst at det ved verdsettelsen av en eiendom ikke skal tas hensyn til tidsbegrensede bruksrettigheter (f eks ugunstige leieavtaler som presser verdien). Utvalget antar at det ikke er påkrevet med egne regler om dette i eiendomsskatteloven.

KAPITTEL 13

Økonomiske og administrative konsekvenser

Utvalget foreslår i "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9 at det ikke lenger skal foretas særskilte verdsettelse for eiendomsskatteformål, men at ligningsverdiene skal legges til grunn også ved utskriving av eiendomsskatt. Dette er i overensstemmelse med hva St meld nr 45 (1995-96) legger opp til for bolig- og fritidseiendommer, forslagene i Ot prp nr 23 (1995-96) og hva Innst O nr 62 (1995-96) forutsetter for kraftverk. Utover dette medfører utvalgets forslag til ny eiendomsskatte lov ingen vesentlige endringer i kommunenes administrative rutiner. Eiendomsskatten skal fortsatt være en frivillig kommunal skatt, og kommunene skal fortsatt selv administrere skatten.

Enkelte deler av utvalgets lovforslag medfører imidlertid mindre endringer i kommunenes administrative rutiner. Utvalget foreslår for det første at loven ikke lenger skal legge oppgaven med utskriving av eiendomsskatt til et eget eiendomsskattekontor. Utvalget foreslår i stedet, i tråd med hva som er vanlig i kommunal lovgivningen ellers, at kompetansen legges til kommunestyret. Kommunestyret kan så delegere oppgaven til det organ som mest hensiktsmessig kan utføre utskrivingen. Utvalget antar at endringen ikke har særlig praktisk betydning. Det vises til at mange kommuner i dag ikke har et eget eiendomsskattekontor, men har lagt oppgavene til en del av kommuneadministrasjonen som også har andre oppgaver.

Gjeldende eiendomsskatte lov inneholder flere regler som medfører vanskelige skjønnsmessige avgjørelser for kommunen, og som ofte skaper konflikter mellom kommunen og eiendomsskattyterne, jf "*Enkelte problemstillinger etter gjeldende rett*" i avsnitt 2.3. Dette gjelder først og fremst vilkåret om bymessig bebyggelse, men også reglene om fritak og bunnfradrag i eiendomsskattetaksten. Utvalgets forslag om opphevelse av vilkåret om bymessig bebygde områder for utskriving av eiendomsskatt, samt opphevelse av en rekke fritaksregler og av reglene om bunnfradrag, medfører at kommunene må foreta langt færre skjønnsmessige og vanskelige grensedragninger. Utvalget antar dette vil lette den enkelte kommunes administrering av eiendomsskatten, og at det vil lede til færre rettssaker.

Utvalgets forslag om at det skal skrives ut eiendomsskatt på en del eiendommer som i dag verken er underlagt eiendomsskatt, inntektsskatt eller formuesskatt, medfører at disse eiendommene må særskilt verdsettes for eiendomsskatt. Utvalget foreslår i "*Verdsettelse av fast eiendom*" i kapittel 9 at ligningsloven § 8-11 settes i kraft. Det innebærer at ligningsmyndighetene må foreta særskilte verdsettelse av disse eiendommene for eiendomsskatteformål. Denne delen av utvalgets forslag vil således kunne medføre et ikke ubetydelig merarbeid for ligningsmyndighetene og dermed for staten, men vil på den annen side frita den enkelte kommune for deler av disse plikter.

Et viktig moment i denne sammenhengen er at en tar sikte på å benytte ligningsverdiene som grunnlag for utskriving av eiendomsskatt. Utvalget antar at en del kommuner i dag har betydelige kostnader i forbindelse med eiendomsskattetaksering. Etter utvalgets forslag må staten ved ligningsmyndighetene dekke kostnadene forbundet med særskilte verdsettelse for eiendomsskatteformål. Fordi de aller fleste eiendommer uansett må verdsettes for formuesskatt, representerer dette som utgangspunkt neppe noen tilleggsbelastning av betydning for ligningskontorene. Det er også sannsynlig at det forhold at verdsettelsene gjennomgående vil bli høyere og at de vil gjelde både formuesskatt og eiendomsskatt (og i visse tilfeller også inntektsskatt) vil lede til flere klager og rettssaker enn det som til nå har vært tilfelle for

ligningsmyndighetenes verdsettelse. Bruken av skjematiske regler for verdsettelse av kraftverk og boliger burde imidlertid motvirke dette. Det er videre grunn til å anta at kostnadene først og fremst vil påløpe i en oppstartingsperiode.

Utvalget peker også på at utvalget foreslår å oppheve flere regler som i dag innebærer vanskelige skønnsmessige avgjørelser for kommunene. Utvalget antar at det i seg selv kan bidra til å redusere de løpende administrasjonskostnadene i den enkelte kommune.

Når det gjelder provenyvirkningene av utvalgets forslag, vises det til "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10.

KAPITTEL 14

Merknader til de enkelte bestemmelser*Til § 1:*

Bestemmelsen tilsvarende gjeldende lov § 1 første ledd. Den slår fast at det er kommunene som er kreditor for eiendomsskatten, se om dette "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6. Loven gir derfor ikke hjemmel til å utskrive eiendomsskatt til staten eller fylkeskommunene.

Til § 2:

Bestemmelsen tilsvarende gjeldende lov § 1 annet ledd. Fordi den gjelder et helt annet forhold enn eiendomsskatteloven § 1 første ledd, har utvalget valgt å skille den ut i en egen paragraf. Uttrykket «skatteåret» benyttes i en rekke av lovens bestemmelser.

Gjeldende lov § 1 tredje ledd om eiendomsskattekontoret anses overflødig ved siden av eiendomsskatteloven § 14 første ledd (forslaget § 10 første ledd) og er derfor ikke foreslått videreført.

Vedtak om eiendomsskatt skjer i sammenheng med kommunens arbeid med årsbudsjettet. Kommuneloven § 45 nr 1 bruker betegnelsen «budsjettåret» om det år budsjettet gjelder for. Utvalget har overveid å bruke denne betegnelsen i eiendomsskatteloven, men er blitt stående ved å videreføre gjeldende lovs terminologi. I gjeldende lov er uttrykket «budsjettåret» tatt med i parentes, men det står nokså uformidlet i lovteksten og er derfor ikke foreslått videreført.

Til § 3:

Paragrafen slår fast hovedprinsippet om at det er opp til kommunen selv å bestemme om eiendomsskatt skal innføres i kommunen eller ikke. Et mindretall i utvalget (Berre og Graver) mener at eiendomsskatten bør være obligatorisk for kommunene. Se nærmere om dette i "*Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?*" i kapittel 6. Innføring av eiendomsskatt krever et positivt vedtak av kommunestyret. Dette er videreføring av tidligere rett.

Avgjørelsen om innføring av eiendomsskatt bør ikke kunne delegeres til formannskap eller utvalg. Dette fremgår nå av lovteksten når det heter at det er kommunestyret «selv» som må fatte vedtaket.

Om mulig ugildhet, se utkastet § 13.

Til § 4:

Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende lov § 4 første ledd. Bestemmelsen innebærer flere ting: For det første statuerer den en hovedregel om at *all* fast eiendom (i de kommuner som har vedtatt eiendomsskatt) omfattes av skatteplikten. En del unntak er oppstilt i § 5. Lovens opplegg innebærer at kommunestyret ikke kan gjøre andre unntak fra skatteplikten enn de loven hjemler.

For det annet innebærer bestemmelsen at det er «*faste eiendommer*» som er grunnlaget for eiendomsskatten. Utvalget har ikke gjort noe forsøk på å gi noen nærmere definisjon i lovteksten. Gjeldende lov § 4 annet ledd gir en definisjon av fast eiendom og av verk og bruk. Begrepet verk og bruk har ingen selvstendig betydning

i utvalgets forslag i betraktning av at all fast eiendom skal omfattes av skatteplikten. Det er derfor ikke behov for en særskilt definisjon av verk og bruk.

Derimot må fortsatt begrepet fast eiendom avgrenses i forskjellige retninger. Begrepet omfatter grunnen, hva enten denne er bebygd eller ikke. Begrepet omfatter videre bygninger og anlegg på grunnen. Også skogbestand og annet som vokser på grunnen omfattes.

Ellers er det utvalgets oppfatning at den svært kasuistiske oppregningen i dagens § 4 annet ledd første punktum er uten rettslig betydning og i dårlig overensstemmelse med moderne lovteknikk. Oppregningen er derfor foreslått tatt ut. Uttrykket «vassfall» krever noen særlige ord. Uttrykket er i praksis forstått slik at det omfatter vannfall eller fosser som kan bygges ut, men ikke andre vann og elvepartier (Harboe s 23). Med den brede tilnærming til skatteplikt for faste eiendommer som utvalget legger til grunn, synes det å være liten grunn til å gjøre noe unntak for vassdrag overhodet. Vassdragsloven av 15. mars 1940 nr 1 § 1 bestemmer: *«Elver og bekker, innsjøer og andre vass-samlinger tilhører eieren av den grunn de dekker, hvis ikke annet følger av særlige rettsforhold»*. Riktignok er det innskrenkninger i eierens rådighet i en del retninger, kanskje særlig når det gjelder vassdragsreguleringer, men disse innskrenkningene er neppe mer vidtgående enn de som kan gjelde for andre eiendommer og som utvalget likevel vil trekke inn under skatteplikten, se nærmere "[Nærmere om visse typer eiendommer](#)" i pkt 8.3.3. Utvalget antar på denne bakgrunn at det er riktigst å ikke si noe særskilt om vassdrag i lovteksten.

Grensen mot løsøre krever særlig omtale. Gjeldende lov § 4 annet ledd siste punktum gjelder for verk og bruk og bestemmer at *«Arbeidsmaskiner og tilhørsle og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal ... ikkje reknast med utan tingen er part av sjølve foretaket»*. Det har vært noe tvil om hva dette uttrykket omfatter. Harboe (s 31) antar at bestemmelsen bare gjelder anleggsgjenstander og altså ikke varer, at de ikke trenger å være fysisk festet til eiendommen, men at de må ha en permanent funksjon i foretaket.

Med de regler for verdsettelse som foreslås, får dette spørsmålet mindre betydning enn tidligere. Kraftverk skal etter skatteloven § 37 bokstav a tredje til femte ledd (som endret ved lov av 28. juni 1996 nr 41) verdsettes etter særlige regler som innebærer at grensen mot løsøre ikke behøver å trekkes (i realiteten innebærer reglene at produksjonsløsøre inngår i eiendomsskattetaksten). Boliger skal etter St meld nr 45 (1995-96) verdsettes skjematisk.

Spørsmålet om grensen mot løsøre har derfor betydning først og fremst ved verdsettelse av eiendom som er knyttet til annen næringsvirksomhet enn kraftverk. Fordi ligningsverdien skal legges til grunn ved verdsettelse, må det være et mål at avgrensningen blir den samme som for formuesskatt (der er grensen imidlertid ikke like viktig, fordi også løsøre omfattes av formuesskatt). Se om dette skatteloven § 37 bokstav a som nevner «Fast eiendom med tilbehør» og dessuten at «Jordeiendommer verdsettes under ett med de til samme hørende hus og underliggende rettigheter og herligheter». Som tilbehør regnes etter tradisjonell oppfatning *«de ting som vanligvis følger med hovedtingen i handel og vandel. ... de ting som er slik tilpasset hovedtingen at det ville føre til verditap å skille dem ad»* (Brækhus/Hærem: Norsk tingsrett, Oslo 1964, s 9). Ting som er fysisk festet til fast eiendom vil lettere bli ansett som tilbehør enn andre ting. Lov om avhending av fast eieendom av 3. juli 1992 nr 93 § 3-6 sier følgende om hva som regnes som tilbehør til en landbrukseiendom når avhendelse av eiendommen skjer ved salg, bytte eller gave:

«Til ein landbrukseieendom høyrer driftsplanar, reiskap og utstyr som anten er fast montert eller særskilt tilpassa eieendomen. Køyregreier med tilhøyrande reiskap følgjer ikkje med.»

I avhendingsloven § 3-5 heter det følgende om tilbehør til bolighus og forretnings-eiendom:

«Til eit bustadhus og ein bygning til hotell, restaurant, kontor eller anna forretningsdrift, høyrer varig innreiking og utstyr som anten er fast montert eller som er særskilt tilpassa bygningen. Dette gjeld mellom anna faste anlegg og installasjonar for oppvarming, faste elektriske installasjonar, faste antenner, faste golvteppe, dobbeltvindauge, innebygde kjøkkenapparat og – maskinar og andre innebygde ting.»

For eiendom som faller innanfor dagens definisjon av verk og bruk (med unntak av kraftverk) innebærer denne tilknytning til verdsettelsesreglene for formuesskatt formodentlig en viss innsnevring av skatteplikten.

For det tredje følger det av bestemmelsen at definisjonens krav må være oppfylt *1. januar i skatteåret*. Om begrepet skatteåret, se § 2. Utvalget har vært noe i tvil om det er behov for å si dette i loven. Det vil etter lovforslaget bare være i få tilfeller hvor det er av betydning å avgjøre eiendommens tilstand pr en bestemt dato. Men spørsmålet kan komme opp i forhold til bestemmelsene i § 5. Utvalget understreker for øvrig at bestemmelsen ikke sier noe om tidspunkt for verdsettelse av eiendommen. Dette reguleres i § 6 som innebærer at det er verdien ett år tidligere som normalt skal legges til grunn.

Til § 5:

Bokstav a innebærer en ikke ubetydelig utvidelse av statens og kommunenes plikt til å svare eiendomsskatt. Se nærmere "*Eiendommer eid av det offentlige*" i pkt 8.3.3.5. På den annen side innebærer bestemmelsen en utvidelse av skattefriheten for fylkeskommunen som etter gjeldende lov overhodet ikke er fritatt. Når unntaket innskrenkes til å gjelde eiendom som brukes til offentlig myndighetsutøvelse, bør unntaket etter utvalgets mening gjelde for alle forvaltningsnivåer.

Uttrykket «utøving av offentlig myndighet» skal forstås på samme måte som det tilsvarende uttrykk i forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav a, se "*Nærmere om visse typer eiendommer*" i pkt 8.3.3 foran.

Bestemmelsen i annet punktum innebærer bl a lokaler der departementer eller kommuneadministrasjon driver sin virksomhet, regulært vil være omfattet av skatteplikten. Bestemmelsen reiser visse avgrensingsproblemer som er vel kjent fra gjeldende rett. Forskrift av 18. november 1992 nr 850 om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer § 1 annet og tredje ledd gir regler for det tilfellet at vilkårene for skattefrihet er oppfylt for en del av en eiendom eller en del av en bygning:

«Er vilkårene for utskriving av eiendomsskatt etter denne forskrift oppfylt for en del av en statlig eiendom, gjelder skatteplikten for denne del. Kommunen kan la være å utskrive eiendomsskatt på slik del når den er uvesentlig.

Er vilkårene for utskriving av eiendomsskatt etter denne forskrift oppfylt for en del av en bygning, takseres en andel av tomtearealet svarende til forholdstallet mellom bygningenes totalareal og arealet av del som er eiendomsskattepliktig. Dersom det er mulig å skille ut en særskilt del av tomtegrunnen som eiendomsskattepliktig, skal denne delen likevel takseres direkte.»

I departementets merknader heter det:

«Etter § 1 annet ledd skal vurderingen av hvorvidt vilkårene for utskriving av eiendomsskatt er oppfylt, skje for de ulike deler av eiendommen. Med

unntak av den særregel som oppstilles i § 1 annet ledd annet punktum, er det ikke adgang til å se eiendommene under ett ved vurderingen av om vilkårene for utskrivning av eiendomsskatt er oppfylt.

§ 1 annet ledd annet punktum gir kommunen adgang til å unnlate å utskrive eiendomsskatt når vilkårene etter forskriften bare er oppfylt for en *del* av statlig eiendom, og denne del er uvesentlig. Bestemmelsen er gitt for at kommunene ikke skal behøve å foreta verdsettinger som kostnadmessig ikke står i forhold til mulige skatteinntekter. Taksering av deler av en eiendom vil i mange tilfeller være mer komplisert å gjennomføre enn taksering av hele eiendommen, først og fremst ved at det oppstår spørsmål om hva som skal tilordnes den skattepliktige delen. Selv om den skattepliktige delen er svært liten, oppstår i utgangspunktet de samme prinsipielle takseringsspørsmålene. Det vil tilligge kommunen selv å avgjøre om det er regningssvarende å foreta en taksering sett i forhold til de inntekter som kan oppnås. Bestemmelsen vil eksempelvis kunne få anvendelse på stasjonsbygninger eller museumslokaler med et lite lokale som benyttes til kiosk, kafe eller restaurant når bygningen for øvrig er fritatt for eiendomsskatt, jf. § 2 annet og femte strekpunkt.

Når vilkårene for utskrivning av eiendomsskatt bare er oppfylt for deler av en bygning, vil det i mange tilfeller være vanskelig å tilordne tomtegrunn til denne delen. Etter forskriftens § 1 tredje ledd takseres da en forholdsmessig del av tomtegrunnen. Det kan likevel tenkes tilfelle hvor den skattepliktige bygningsdelen har en naturlig avgrenset tomt. Det er da naturlig at takseringen tar utgangspunkt i dette tomtearealet.»

Utvalget antar at disse reglene i det vesentlig kan videreføres. Hjemmel for å gi forskrift om dette er foreslått videreført i paragrafens annet ledd.

Om bokstav b, se "[Kirker](#)" i pkt 8.3.3.6.

Om bokstav c, se "[Fredet grunn, naturreservater o l](#)" i pkt 8.3.3.2. Klagebestemmelsen i annet punktum innebærer at kommunens hensiktsmessighetsskjønn ikke kan overprøves. Det kan derfor heller ikke klages til klagenemnda (jf utkastet § 17) på det grunnlag at det burde vært gitt fritak for eiendomsskatteplikt etter denne bestemmelsen.

Bokstav d: Unntaket for veigrunn anses også å omfatte fergeleier som en naturlig del av veinettet. Unntaket omfatter derimot ikke parkeringsplasser; at en tomt brukes som parkeringsplass, kan ikke gi tilstrekkelig grunn til å gjøre unntak, og slikt areal bør stå i samme stilling som parkeringshus.

I tilknytning til gjeldende lovs unntak for statens samferdselsforetak som tjener allmennytte formål er følgende bestemt i forskrift av 18. november 1992 nr 850 § 2 femte strekpunkt:

«Unntaket omfatter samferdselsforetakenes tekniske infrastruktur og andre deler av eiendommen som er nødvendige for drift av virksomheten. Unntatt er således blant annet skinneganger, den del av stasjonsbygning eller terminalbygg for reisende eller gods som benyttes i direkte forbindelse med befordring av personer eller gods, verksteder, vaskehaller, hangarer, rullebaner, oppstillingsplasser for fly og andre tekniske anlegg på flyplasser, ekspedisjonslokaler for post, postterminaler og tekniske anlegg. Unntatt er også kontorlokaler som benyttes i forbindelse med administrasjon av samferdselsvirksomheten.»

I departementetets merknader til denne bestemmelse heter det bl a:

«Bestemmelsen i femte strekpunkt om statens samferdselsforetak tar sikte på å unnta de deler av statens samferdselsforetak som anses å utgjøre en integrert og nødvendig del av samferdselsvirksomheten. For kontorlokaler er

det avgjørende hvorvidt de benyttes som nødvendig ledd i utøvelsen av samferdselsvirksomheten. Eksempelvis vil billettkontorer og kontorer for styring og planlegging av trafikkavviklingen være unntatt fra eiendomsskatt.

Postkontorer vil være unntatt fra eiendomsskatt. Også kontorer som benyttes i forbindelse med administrasjon av samferdselsvirksomheten vil være unntatt. Lokaler benyttet i forbindelse med postgirovirksomhet er ikke omfattet av unntaket. Med 'teleteknisk anlegg' siktes til eiendommer og bygg for teleteknisk utstyr, samt master, tårn, antenner, forsterkere m.v.»

Etter den generelle tilnærming som utvalget legger til grunn, vil dette gi et for omfattende fritak for eiendomsskatt. Utvalget antar således at bygninger ikke bør unntas fra eiendomsskatteplikten, selv om de tjener samferdselsanlegg som er unntatt.

Unntaket er ikke begrenset til å gjelde offentlig eid samferdselsanlegg. Men det er et vilkår at anlegget er offentlig tilgjengelig. I dette ligger bl a at private veier som er stengt for allmenn motorferdsel, faller utenfor unntaket. Vilkåret «offentlig tilgjengelig» innebærer at det må dreie seg om transportvirksomhet rettet mot allmennheten. Jernbaneskinner og veier innenfor et industriområde til bruk bare for bedriften selv, vil derfor ikke være omfattet av unntaket.

Det er ikke til å unngå at unntak av den type som foreslås i § 5, vil reise avgrensingsproblemer. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen om at departementet kan gi nærmere bestemmelser om grensetrekkingen, videreføres i *annet ledd*. Bestemmelsen i *annet ledd annet punktum* tar sikte på å gi mulighet for å unnta eiendommer som det ville være spesielt lite naturlig og administrativt besværlig å utskrive skatt på og hvor skattefritak heller ikke vil skape konkurransevridding. Utvalget har først og fremst hatt for øye noen kategorier av offentlig eid eiendom, slik som fyrtårn, parker og enkelte høyfjellsstrekninger. Slik eiendom vil normalt ikke være verdsatt for formuesskatteformål, og et skattefritak vil normalt heller ikke skape noen konkurransevridding fordi eiendommen og de tjenester den gir er tilgjengelige for allmennheten uten betaling. Bestemmelsen er ikke begrenset til å gjelde offentlig eid eiendom, men utvalget antar at vilkårene for fritak sjeldnere vil være oppfylt for annen eiendom. At fritak må gis i forskrift, innebærer at fritak må gis for kategorier av eiendom og ikke for den enkelte eiendom.

Et mindretall i utvalget (Berre, Fagereng og Graver) foreslår at det i tillegg til de av et enstemmig utvalg foreslåtte unntak, også oppstilles et eget unntak for eiendom som benyttes til allmennyttig formål:

x. Eiendom som eies av stiftelse eller forening med allmennyttig formål eller av stat, fylkeskommune eller kommune, i den utstrekning eiendommen benyttes til fremme av allmennyttig formål.

Et annet mindretall (Fagereng og Graver) foreslår i tillegg følgende bestemmelse:

x. Kommunestyret kan helt eller delvis frita slik eiendom som eies av andre.

Det vises til mindretallets uttalelser i "*Fredet grunn, naturreservater o l*" i avsnitt 8.3.3.2.

Til § 6:

Paragrafen er en videreføring av gjeldende lov § 8 første og tredje ledd. Disse bestemmelsene har imidlertid ikke vært satt i kraft. Gjeldende lov § 8 annet ledd gir en særregel for det tilfellet at det gjelder ulik skattesats for grunn og bygning. Fordi utvalget foreslår at det ikke skal være adgang til å vedta ulike skattesatser på grunn

og bygning, foreslås bestemmelsen ikke videreført. Om verdsettelse se ellers "[Verdsettelse av fast eiendom](#)" i kapittel 9. Det er praktiske hensyn som ligger bak bestemmelsen om ett års etterslep.

Bestemmelsen i første ledd innebærer at de særregler som er fastsatt for verdsettelse av kraftverk i skatteloven § 37 tredje og fjerde ledd (ved lov av 28. juni 1996 nr 41) også vil bli lagt til grunn ved eiendomsbeskatningen. Det samme vil gjelde særregler om verdsettelse av boligeiendom når de blir vedtatt, jf St meld nr 45 (1995-96). I annet ledd er det presisert at det bunnfradrag som skal gis i boligeiendom ved formuesligningen, ikke kommer inn i bildet med eiendomsbeskatningen, se nærmere om bunnfradrag ved eiendomsbeskatningen "[Bunnfradrag](#)" i kapittel 10.2.

En del fast eiendom omfattes ikke av formuesskatteplikt og vil derfor gjerne ikke være verdsatt for formuesligning. Dette gjelder først og fremst eiendom som eies av børsnotert aksjeselskap, av stat og kommune (innenfor kommunens område) og på nærmere vilkår eiendom som er eid av skattefri institusjon. I slike tilfeller må ligningsmyndighetene likevel verdsette eiendommen med sikte på eiendomsbeskatningen, se i denne sammenheng ligningsloven § 8-11 som pålegger ligningsmyndighetene også denne oppgaven.

Til § 7:

Hovedregelen om verdsettelse innebærer at det er verdien ett år tidligere som legges til grunn ved utskrivning av eiendomsskatt. I noen tilfeller kan dette virke urimelig overfor skattyteren, og denne bestemmelsen åpner derfor for å ta et visst hensyn til senere utvikling som har medført at eiendommens verdi er vesentlig redusert. Det foreløpige fradrag er det de kommunale eiendomsskattemyndigheter som må stå for, ikke ligningsmyndighetene. Loven inneholder på den annen side ingen bestemmelse som gir adgang til å ta hensyn til verditilvekst det siste året.

Bestemmelsen viderefører gjeldende lov § 9 første og annet punktum. Tredje punktum er en henvisning til eiendomsskatteloven § 8 annet ledd som utvalget foreslår ikke å videreføre.

Til § 8:

Bestemmelsen viderefører i det vesentlige § 10 i den gjeldende loven. Utvalget foreslår at bestemmelsene om bunnfradrag ikke videreføres, jf "[Bunnfradrag](#)" i kapittel 10.2.

I gjeldende lov heter det at skattesatser mv skal fastsettes «i samband med budsjettet». Om kommunens arbeid med budsjettet, se kommuneloven kapittel 8, særlig § 45 som bestemmer at årsbudsjettet skal være vedtatt innen utløpet av året forut for budsjettåret. Gjeldende lov har imidlertid visstnok vært forstått slik at budsjettet kan endres hvis det etter 1. januar (men før 1. mars, jf eiendomsskatteloven § 14) utskrives eiendomsskatt. Utvalget antar at det av hensyn til skattyterne bør være klart før årets begynnelse hvilke skattesatser som skal gjelde og at det ikke kan være tungtveiende grunner for en annen løsning. Utvalget henviser i denne sammenheng til at eiendomsskatten har betydning for prisdannelsen på fast eiendom og at kjøper og selger av fast eiendom derfor har behov for klarhet mht hvilken skattesats som gjelder.

At kommunestyret «selv» må fastsette skattesatsen, innebærer at beslutningen om dette ikke kan delegeres.

Om mulig ugildhet ved fastsettelse av skattesatser, se utkastet § 13.

Gjeldende lov har i § 12 regler om at kommunen kan fastsette ulike skattesatser på forskjellig type eiendom. Utvalget har ikke funnet tilstrekkelig grunn til å videreføre disse reglene, se "[Bunnfradrag og satsstruktur](#)" i kapittel 10. Dette innebærer at den skattesats som kommunen fastsetter, må gjelde for alle skattepliktige eiendommer.

Gjeldende lov har i § 13 regler om innføring av skattesatsene de første år etter at skatten er innført. Utvalget har ikke funnet grunn til å videreføre disse reglene, se "[Satsstruktur for eiendomsskatten](#)" i avsnitt 10.3.

Til § 9:

Første ledd er en videreføring av gjeldende lov § 11 første ledd første punktum, men med endring av den maksimale skattesats, se "[Satsstruktur for eiendomsskatten](#)" i avsnitt 10.3. Loven krever ikke at skattesatsen utgjør hele tall. I prinsippet kan derfor satsen utgjøre enhver brøk, bare det ligger innenfor maksimalsatsen.

Utvalgets flertall har ikke funnet grunn til å operere med noen nedre skattesats, slik det er etter gjeldende lov. Kommunen vil neppe utskrive eiendomsskatt med så lave satser at det knapt dekker omkostningene ved å administrere skatten. Selv om det her riktignok ligger et problem i at verdsettelseskostnadene rammer staten (fordi det er ligningskontorene som skal stå for verdsettelsen, også hvor denne er unødvendig ved inntekts- og formuesbeskatningen), har utvalget ikke funnet tilstrekkelig grunn til å legge bånd på kommunens frihet ved å videreføre en nedre grense. Et mindretall i utvalget (Berre og Graver) foreslår en nedre grense på kr 1 for hver kr 1000 av verdien. Et annet mindretall (Graver) går inn for bunnfradrag.

Annet punktum i gjeldende lov setter et lavere tak for skattesatsen for gårdsbruk og skogbruk (kr 4 i stedet for kr 7). Med den tilnærming utvalget har mht hvilke eiendommer som bør være skattepliktige, er det etter utvalgets mening ingen grunn til å videreføre denne bestemmelsen.

Til § 10:

Paragrafen er i det alt vesentlige en videreføring av gjeldende lov § 14. Utvalget har ikke funnet behov for å ha et eget navn på det kontoret som skal ha ansvaret for å skrive ut skatten og har funnet det riktigst at loven ikke bestemmer nærmere hvilket kontor i kommuneadministrasjonen som skal stå for skatteutskrivningen, jf *første ledd*. Dette bør det være opp til kommunens organer å bestemme selv. Reelt sett er dette ingen endring fra tidligere lov, idet det er opp til kommunen å bestemme hvilket kontor som skal ha funksjonen som «eiendomsskattekontor». Endringen får tilsvarende konsekvenser for en del av lovens øvrige bestemmelser.

I *annet ledd* foreslås forbeholdet «så langt råd er» tatt ut og erstattet med kompetanse for fylkesmannen til å gjøre unntak fra fristen i ekstraordinære tilfeller. Denne innstramming er begrunnet i hensynet til skattyterne. Utvalget har videre inntrykk av at forbeholdet i noen grad brukes i større utstrekning enn hva som var meningen, og i større utstrekning enn rimelig overfor skattyterne.

Bestemmelsen i annet ledd annet punktum om frist for å skrive ut eiendomsskatt det første året bunnfradrag brukes, anses nå overflødig og foreslås ikke videreført.

Utvalget har foreslått at minimumsbeløpet økes fra kr 50 til kr 100.

Til § 11:

Bortsett fra siste ledd er dette en videreføring av gjeldende lov § 15.

I *første ledd* er «Eiendomsskattekontoret» skiftet ut med «Kommunen» i første punktum, se bemerkningene til § 10. Første og tredje punktum er noe omformulert for å få klarere frem at eiendom som ikke er skattepliktig, skal føres i en tilleggsliste. Utvalget foreslår ikke videreført bestemmelsen om at disse eiendommenes verdi skal føres opp.

I tredje ledd er uttrykket «kommunekasseraren» skiftet ut med «skatteoppkreveren» for å være mer i pakt med kommunelovens terminologi. Den tidligere bestemmelsen om at listene skal sendes komunekassereren og kommunerevisjonen anses overflødig og blir ikke foreslått videreført.

Siste ledd om unntak fra taushetsplikt antas ikke å innebære noen realitetsendring i forhold til gjeldende rett. Fordi det etter forslaget er forvaltningslovens og ikke ligningslovens taushetspliktsregler som skal gjelde og forvaltningsloven ikke har noe unntak for skattelister, antas det imidlertid nødvendig å si dette direkte i loven. Bestemmelsen innebærer at skattelisters opplysninger er unntatt fra taushetsplikt også etter den periode da skattelisten er utlagt. Også dette antas å være i tråd med gjeldende rett. Bestemmelsen har ingen betydning for ligningsfunksjonærens og andres taushetsplikt etter ligningsloven. Opplysninger om verdien av fast eiendom vil derfor være undergitt taushetsplikt etter ligningsloven, men ikke etter eiendomsskatteoven. Det kan spørres om dette er naturlig. Utvalget har imidlertid ikke mandat til å foreslå endringer i ligningsloven.

Til § 12:

Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende lov § 18 som imidlertid ikke har vært satt i kraft. Bestemmelsen tar særlig sikte på opplysning om ligningsverdier. «Eiendomsskattekontoret» er skiftet ut med «kommunen», jf bemerkninger til § 10.

Til § 13:

Det ville skape svært vanskelige forhold dersom det at et kommunestyremedlem eier fast eiendom i kommunen, skulle gjøre han eller henne ugild til å delta i avstemningen av om eiendomsskatt skal innføres eller ikke, fastsettelse av skattesatser mv (jf "*Generelle synspunkter; om forvaltningsloven bør gjelde*" i pkt 12.2.2.1 om at forvaltningsloven foreslås gjort gjeldende også for eiendomsskatten). Man må anta at i mange kommuner eier de fleste representanter i kommunestyret fast eiendom i kommunen. Uten en regel som foreslått ville man risikere at kommunestyret ikke ville kunne bli beslutningsdyktig. Når forvaltningsloven nå foreslås gjort gjeldende for eiendomsskatteforvaltningen, er det etter utvalgets mening en fordel å si uttrykkelig at eiendomsrett til fast eiendom i seg selv ikke innebærer ugildhet.

Disse hensynene står ikke fullt så sterkt når det gjelder de tjenestemenn i kommuneadministrasjonen som skal forberede saken for kommunestyret. Men også her antar utvalget at det vil skape store problemer om eiendomsrett til fast eiendom i seg selv skulle lede til ugildhet. Også saksbehandlerne foreslås derfor unntatt.

Forbeholdet «i alminnelighet» tar for det første sikte på tilfeller hvor en person eier en særlig stor del av de faste eiendommer i kommunen. Loven bør åpne adgang for en nærmere vurdering av om det foreligger ugildhet i slike tilfeller. Konsekvensen av at den foreslåtte regelen da ikke gjelder, er at spørsmålet må avgjøres etter den alminnelige regelen i forvaltningsloven § 6 annet ledd.

Forbeholdet tar for det annet sikte på tilfeller hvor kommunestyrets vedtak i større grad gjelder bestemte eiendommer. Et eksempel er forslaget § 5 første ledd bokstav c om fredet eiendom. Det vil for øvrig bli tale om langt færre vedtak av denne art etter utvalgets forslag enn etter gjeldende lov.

Når det gjelder eiendom som eies av kommunen, er det enda klarere at medlemmer av kommunestyret og ansatte i administrasjonen ikke bør være ugilde. Om skatteplikt for slik eiendom, se under "*Eiendommer eid av det offentlige*" i pkt 8.3.3.5.

Hvor kommunestyrerepresentanter eller ansatte i administrasjonen har en nærmere tilknytning til saken enn bare det å eie fast eiendom, må spørsmålet om ugildhet avgjøres etter reglene i forvaltningsloven kapittel II.

Til § 14:

Normalt vil det ikke være tvil om at det skal utskrives eiendomsskatt på eiendommen og etter hvilke regler. Forvaltningsloven bygger på at det skal gis begrunnelse samtidig med at underretning om vedtaket gis (forvaltningsloven § 24 annet ledd). Dette systemet vil normalt passe dårlig og bli overdrevent omstendelig for de årlige vedtak om utskrivning av eiendomsskatt. Hensynet til skattyteren vil normalt være vel ivarettatt ved bestemmelsen i § 11 om at han skal sendes skatteseddel. Men i tilfeller hvor det kan være tvil om eiendommen omfattes av skatteplikten eller om hvilke regler skatten skal utskrives etter, kan skattyteren ha behov for en nærmere begrunnelse, og den foreslåtte bestemmelse gir han da mulighet for å kreve dette.

Det følger av lovens system at det skattyteren kan kreve begrunnelse om, er de sider ved vedtaket som kommunen har ansvaret for. Konkret innebærer dette at det ikke kan kreves begrunnelse for verdsettelsen av eiendommen, ut over henvisning til at verdien er oppgitt fra ligningskontoret. Begrunnelse for ligningsmyndighetenes verdsettelsesvedtak må eventuelt kreves etter ligningslovens bestemmelser (se ligningsloven § 3-11 nr 1).

Utvalget foreslår i annet punktum at forvaltningslovens alminnelige regel skal gjelde for vedtak om fritak fra eiendomsskatt.

Til § 15:

Bestemmelsen representerer en slags omformulert videreføring av eiendomsskatteloven § 19 annet ledd.

Til § 16:

Fordi forvaltningslovens klageregler skal gjelde, bør bare de særlige regler som skal gjelde for eiendomsskatten tas inn i loven. Det er derfor overflødig å bestemme at eieren har klagerett, i det dette følger direkte av forvaltningsloven (§ 28).

Eiendomsskattelovens regel om utgangspunktet for klagefristen innebærer at fristen først begynner å løpe fra det tidspunkt som inntreffer senest av utleggelse av skatteliste og avsendelse av skatteseddel (slik Stavang s 92; Harboe s 93 antar imidlertid at fristen løper fra utleggelse av skatteliste hvis det er forskjell mellom tidspunktene). Utvalget har vurdert om det er hensiktsmessig med et slikt dobbelt utgangspunkt for fristens løp, som dessuten viser seg å kunne reise fortolkningstvil. Etter ligningsloven § 9-2 nr 4 løper klagefristen fra utlegning av skattelisten. Forenklingshensyn kan tale for en tilsvarende regel. Forvaltningslovens regel er imidlertid at fristen skal løpe fra det tidspunkt underretning om vedtaket er kommet fram til parten; men hvor underretningen skjer ved offentlig kunngjøring, løper fristen fra kunngjøringen. Utvalget antar at hensynet til skattyterne taler for at fristens utgangspunkt knyttes til den skatteseddel som skal sendes etter § 10 femte ledd. Det dreier seg her om masseforsendelser, og administrative hensyn taler derfor med styrke for at fristen løper fra *avsendelsen* av skattesedlene. Etter forvaltningsloven § 29 første ledd løper fristen som hovedregel fra det tidspunkt da melding er kom-

met frem til parten. Utvalget foreslår at fristen heller løper fra avsendelsen, men at fristen til gjengjeld settes en uke lenger enn etter forvaltningsloven, til fire uker.

Eiendomsskatteloven § 19 tredje ledd har en bestemmelse som gir leier som skal betale eiendomsskatten (typisk etter avtale med eier) rett til å klage over verdsettelsen. Utvalget antar at denne bestemmelsen i det vesentlige er overflødig ved siden av regelen i forvaltningsloven § 28 første ledd som gir klagerett til «part eller annen med særskilt klageinteresse», idet det må være klart at en leietaker som skal betale eiendomsskatten, faller inn under dette. Bestemmelsen i § 19 tredje ledd har riktignok likevel den praktiske betydning at den gir leietakeren rett til å klage over verdsettelsen i forbindelse med vedtaket om utskrivning av eiendomsskatt for det aktuelle år. Klageretten etter ligningsloven § 9-4 knytter seg nemlig til verdsettelsen for formuesskatt pr 1. januar året forut, jf eiendomsskatteloven § 8 om at det er denne verdien som skal legges til grunn ved eiendomsbeskatningen. Utvalget har imidlertid ikke funnet at dette er tilstrekkelig tungveieende grunn til å videreføre regelen. Utvalget viser til at en leietaker vil kunne bringe på det rene hva eiendommen ble verdsatt til før han påtar seg plikten til å betale eiendomsskatten. Han blir derfor neppe urimelig stilt selv om klagefristen for dette vedtaket skulle være løpt ut.

Til § 17:

Bestemmelsen viderefører et stykke på vei § 20 i gjeldende lov. Den er dessuten i god harmoni med forvaltningsloven § 28 andre ledd, som imidlertid ikke gjelder direkte. Dette lovsted bestemmer at klageorgan for vedtak truffet etter kommuneloven er kommunestyret/fylkestinget eller en særskilt nemnd oppnevnt av dette. Det er åpenbart upraktisk å gjøre kommunestyret til klageorgan.

I motsetning til gjeldende lov foreslår utvalget at det skal være en klagenemnd i hvert fylke, oppnevnt av fylkestinget, se nærmere "[Saksbehandling](#)" i avsnitt 12.2.2.

Det følger av forslaget om å legge nemnda på fylkesnivå at bestemmelsen om at klagefunksjonen kan legges til en annen (kommunal) nemnd, ikke kan videreføres.

Saksbehandlingen ved klage vil ellers følge reglene i forvaltningsloven kapittel VI. Det antas derfor unødvendig å videreføre eiendomsskatteloven § 22. Heller ikke eiendomsskatteloven § 21 om habilitet er nødvendig ved siden av forvaltningslovens habilitetsregler.

Til § 18:

Første til femte ledd er i det vesentlige en videreføring av eiendomsskatteloven § 16 og § 17, med enkelte språklige og redaksjonelle endringer. Utvalget antar det er heldigst at disse bestemmelsene om retting plasseres i tilknytning til lovens regler om klage. Plasseringen er derfor endret i forhold til gjeldende lov. Bestemmelsen i femte ledd er endret også innholdsmessig, idet utvalget har funnet det mindre heldig at fristen for retting knytter an til foreldelsesfristen, jf nærmere "[Behov for særregler](#)" i punkt 12.2.2.2. «Eiendomsskattekontoret» er byttet ut med «kommunen», jf bemerkningene til § 10.

Bestemmelsen i sjette ledd har sin bakgrunn i at forvaltningsloven § 35 annet ledd bestemmer at vedtak kan omgjøres av klageinstans «eller av annet overordnet organ». En slik omgjøringsadgang passer ikke godt når klage avgjøres av en klagenemnd og bør derfor avskjæres uttrykkelig. Bestemmelsen innebærer at dersom

kommunen er misfornøyd med klagenemndas vedtak, må kommunen anlegge sak mot skattyteren, jf § 19.

Til § 19:

Bestemmelsen i *første ledd* viderefører § 22 i gjeldende lov. Denne bestemmelsen gjelder for søksmål fra skattyteren.

Annet ledd er nytt. Tilsvarende regler finnes for formues- og inntektsskatten i ligningsloven § 11-2 nr 2 til nr 4. Formålet med bestemmelsen om at søksmålet skal rettes mot lederen i klagenemnda er at den skattyter som har vunnet i klagenemnda, ikke bør bebyrdes med å være part i en rettssak som kommunen ønsker å reise. Bestemmelsen innebærer at kommunen er avskåret fra å rette søksmålet mot skattyteren (eieren av eiendommen eller leietaker). Av hensyn til skattyteren bør det gjelde en tidsfrist for kommunens rett til å reise sak. At skattyter skal varsles har betydning særlig fordi han kan være interessert i å hjelpeintervenere i saken.

Til § 24:

Første ledd er omformulert noe for å få frem at bestemmelsen er en unntaksregel som bare skal kunne benyttes i særlige individuelle tilfeller og etter søknad fra skattyteren. Bestemmelsen gir altså ikke hjemmel for generelt å frita grupper av skattytere.

I *annet ledd* er annet punktum tilføyd for å åpne for delegasjon til skatteutvalget. Utvalget henviser til at en lignende bestemmelse finnes for inntekts- og formuesskatten i skattebetalingsloven § 42 nr 1.

Til § 26:

Utvalget har ikke diskutert ikrafttredelsesspørsmålet nærmere. Reglene om verdsettelse av kraftverk og av boligeiendom kan ikke settes i kraft før disse er virksomme for formuesskatt (dvs for kraftverk ... og for boliger ...). Utvalgets forslag om endring av skattesatser har så nær sammenheng med verdsettelsen at heller ikke de kan settes i kraft tidligere. Derimot burde det ikke være noe i veien for at utvalgets forslag om hvilke eiendommer som skal undergis eiendomsskatt, settes i kraft tidligere. Også forslaget til endringer i saksbehandlingsreglene må kunne settes i kraft tidligere, men det må da gjøres visse tilpasninger mht reglene om klage over verdsettelse.

Ikrafttredelsesspørsmålet må vurderes nærmere.

Ved ikrafttredelsen faller byskatteloven §§ 4, 5 og 9, lov av 4. mars 1960 og lov av 17. desember 1982 nr 82 bort.

KAPITTEL 15

Utkast til ny lov om eiendomsskatt***"Oppnevning, mandat og sammendrag" i Kapittel 1 Innledende bestemmelser******§ 1 Hva loven gjelder***

Eiendomsskatt til kommunene utskrives etter reglene i denne loven.

§ 2 Skatteåret

Med skatteåret menes i denne loven det kalenderår som eiendomsskatten utskrives for.

§ 3 Vedtak om eiendomsskatt

Kommunestyret selv avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen.

"Historisk utvikling og gjeldende rett" i Kapittel 2 Hvilke eiendommer det kan utskrives eiendomsskatt på***§ 4 Skattepliktige eiendommer***

Eiendomsskatt skal skrives ut på de faste eiendommene ut fra forholdene den 1. januar i skatteåret.

§ 5 Skattefrie eiendommer

Fritatt for eiendomsskatt er:

- a) Eiendom som eies av stat, fylkeskommune eller kommune og som benyttes til utøving av offentlig myndighet. Unntaket omfatter ikke eiendom som kan benyttes som bolig eller kontor eller til annen forretningsmessig virksomhet uten at det må foretas grunnleggende endringer i eiendommen.
- b) Kirker og kirkegårder.
- c) Eiendom med bygning som er vernet etter kulturminneloven av 9. juni 1978 nr 50 § 4 eller § 15 og som ikke brukes som bolig eller til økonomisk virksomhet, i den utstrekning kommunestyret selv fatter vedtak om det. Lovligheten av vedtak som nekter skattefrihet kan etter klage prøves av fylkesmannen.
- d) Offentlig tilgjengelig veigrunn og skinnegang for jernbane.
- e) Ambassade- og konsulateiendom i den utstrekning slik eiendom skal være fritatt fra beskatning etter Wienkonvensjonen om diplomatisk samkvem av 18. april 1961 artikkel 23 og Wienkonvensjonen om konsulære forbindelser av 24. april 1963 artikkel 32.

Kongen kan gi forskrift om den nærmere avgrensning. Kongen kan også i forskrift gjøre unntak fra skatteplikten når særlige hensyn gjør seg gjeldende.

"Utenlandsk rett" i Kapittel 3 Skattegrunnlaget***§ 6 Verdssettelse***

Eiendomsskatten skal beregnes på grunnlag av den formuesligningsverdi som eiendommen settes til pr 1. januar året før skatteåret. Hvis det ved formuesligningen gis

bunnfradrag, legges den verdi som eiendommen verdsettes til før bunnfradraget til grunn. Eiendom som ikke verdsettes for formuesligning, verdsettes for eiendomsskatt av ligningsmyndighetene.

Er det klaget over verdsettelsen eller er verdsettelsen under prøving ved domstolene, skal eiendomsskatten likevel regnes ut etter den verdi som ble fastsatt ved ligningen. Når spørsmål er endelig avgjort, skal skattebeløpet rettes i samsvar med den siste avgjørelsen.

§ 7 Særregel om verdsettelse

Blir en eiendom revet eller ødelagt før 1. januar i skatteåret, skal det gis foreløpig fradrag i skatten etter skjønn. Senere skal eiendomsskatten regnes ut etter den verdien som eiendommen blir verdsatt til ved ligningen i skatteåret.

"Oversikt over bruken av eiendomsskatt" i Kapittel 4 Skattesatser

§ 8 Vedtak om skattesatser

Kommunestyret selv fastsetter hvert år innen 31. desember hvilke satser som skal gjelde ved utskrivning av eiendomsskatt for det kommende skatteåret.

§ 9 Skattesatser

Eiendomsskatten skal ikke være mer enn kr 3 for hver kr 1 000 av verdien.

"Det prinsipielle grunnlaget for eiendomsskatt" i Kapittel 5 Saksbehandling

§ 10 Utskrivning av eiendomsskatt

Kommunen skriver ut eiendomsskatten.

Eiendomsskatten skal være utskrevet innen 1. mars i skatteåret. Fylkesmannen kan i ekstraordinære tilfeller forlenge fristen.

Hver skattesum skal rundes av nedover til nærmeste hele krone.

Er skatten for en eiendom mindre enn kr 100, skal det ikke skrives ut skatt.

Samtidig med at skattelister legges ut (jf § 11) skal det sendes skatteseddel til eieren av eiendommen.

§ 11 Skattelister

Kommunen fører en skattelite over alle faste eiendommer i kommunen som det skal betales eiendomsskatt av og deres verdi. I listen skal det også stå hvilken skattesats som er benyttet og hvor stor den utskrevne skatten for hver eiendom er. I en tilleggsliste skal de eiendommene som er helt eller delvis fritatt for eiendomsskatt føres opp.

Listene skal legges ut til offentlig gjennomsyn i minst tre uker etter at det er kunngjort at listene skal legges ut.

Opplysningene i skattelister er ikke undergitt taushetsplikt.

§ 12 Ligningskontorenes opplysningsplikt

Ligningskontorene skal gi kommunen alle opplysninger som de har og som er nødvendige for utskrivning av eiendomsskatten.

§ 13 Ugildhet

Et medlem av kommunestyret eller en ansatt ved kommunens administrasjon er i alminnelighet ikke ugild til å delta i forberedelse eller behandling av sak om eiendomsskatt av den årsak at han eller hun eier fast eiendom i kommunen. Det samme gjelder for eiendom som eies av kommunen.

§ 14 Begrunnelse

Kommunen har bare plikt til å gi begrunnelse etter forvaltningsloven §§ 24 og 25 når slik begrunnelse kreves av skattyteren. Dette gjelder likevel ikke vedtak etter § 5 første ledd bokstav c.

§ 15 Klage over verdsettelse

For klage over verdsettelse av eiendommen gjelder ligningsloven § 9-4.

§ 16 Klagefrist

For klage over annet enn verdsettelsen er klagefristen fire uker regnet fra den dagen da skatteseddel ble sendt etter § 10 femte ledd.

§ 17 Klagenemnd

Klage over utskrivning av eiendomsskatt som gjelder annet enn verdsettelsen, skal avgjøres av en nemnd som fylkestinget, i Oslo kommunestyret, velger. Nemnda behandler klager over utskrivning av eiendomsskatt, bortsett fra verdsettelsen, på eiendom i fylket.

Kongen kan gi forskrift om nemndas sammensetning og saksbehandling.

§ 18 Retting

Kommunen kan rette skrive- og regnefeil o l i skatteutskrivningen så lenge skatteåret ikke er ute. Innen samme frist kan kontoret også skrive ut skatt på eiendom som det på grunn av tilsvarende feil ikke er utskrevet skatt på.

Når eiendomsskatt er skrevet ut med for lavt beløp fordi verdien er satt for lavt ved ligningen, kan verdien rettes etter reglene i ligningsloven kapittel 9.

Andre feil i det faktiske grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt enn dem som er nevnt i første og annet ledd, kan rettes av kommunen. Retting til skattyters ugunst kan likevel bare finne sted innen to år etter utløpet av skatteåret.

Er det ved utskrivning av eiendomsskatt gjort feil i lovtolkningen eller i rettsanvendelsen ellers, kan utskrivningen ikke rettes i andre tilfeller enn dem som er nevnt i annet ledd hvis rettelsen ville være til ugunst for skattyteren.

Rettelser av utskrivning av eiendomsskatt til skattyters gunst kan skje i inntil tre år etter utløpet av skatteåret.

Klagenemndas vedtak om eiendomsskatt kan ikke omgjøres av kommunestyret eller annet organ.

§ 19 Søksmål

Bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 nr 5, 6 og 7 gjelder tilsvarende for søksmål og namsrettstvister om eiendomsskatt. Kommunen er part i saker om eiendomsskatt.

Søksmål fra kommunen reises mot lederen av klagenemnda. Slikt søksmål kan anlegges innen fire måneder etter at klagenemndas vedtak ble truffet. Forliksmegling foretas ikke. Skattyteren skal varsles om søksmålet.

"Statlig eller kommunal eiendomsskatt; frivillig eller obligatorisk?" i Kapittel 6 **Oppgjør og innkreving**

§ 20 Innbetaling til skatteoppkreveren

Eiendomskatten skal betales til skatteoppkreveren i den kommune der skatten er utskrevet.

§ 21 Forfall

Eiendomsskatten skal betales i terminer etter kommunestyrets bestemmelse. Skatteoppkreveren kan i særlige tilfeller gi utsettelse. Eiendomsskatten skal betales til fastsatt tid og med fastsatt beløp selv om det er klaget over utskrivningen eller utskrivningsgrunnlaget eller utskrivning er til behandling i klagenemnd eller domstolene.

§ 22 Morarenter

Av eiendomsskatt som ikke er oppgjort senest på forfallsdagen, skal det svares rente i samsvar med forskrift som Kongen gir. Dette gjelder ikke hvor skatten betales tilbake.

§ 23 Lovbestemt pant

Forfalt eiendomsskatt er sikret med lovbestemt pant i eiendommen etter panteloven § 6-1. Kravet er også tvangsgrunnlag for utlegg. Eiendomsskatten kan kreves inn av skatteoppkreveren etter reglene for innkreving av formues- og inntektsskatt.

Fylkesmannen kan gi skatteoppkreveren fullmakt til å holde utpanting for skattekrav etter denne loven. Saken skal på forhånd ha vært lagt frem for kommunestyret til uttalelse.

"Eiendomsskattens betydning for overføringssystemet til kommunene" i Kapittel 7 **Forskjellige bestemmelser**

§ 24 Ettergivelse og nedsettelse av eiendomsskatt

Gjør særlige grunner at det for en skattyter vil være spesielt urimelig om hele eiendomsskatten blir innkrevd, kan skatten etter søknad settes ned eller ettergis.

I slik sak fatter formannskapet vedtak etter at det utvalget som er nevnt i lov 21. november 1952 nr 2 § 42 er gitt anledning til å uttale seg i saken. Departementet kan bestemme at søknader på nærmere vilkår skal kunne avgjøres av det nevnte utvalg.

§ 25 Forskriftshjemmel

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av loven og fastsette skjema og lignende.

§ 26 Ikrafttredelse

Denne loven trer i kraft ...

Endringer i andre lover

Lov av 1. mars 1946 nr 3 om Den Norske Stats husbank
§ 15 oppheves.

Litteraturliste

- AUERBACH, A. J.: «The deadweight loss from «non-neutral» capital income.», *Journal of Public Economics*, 90, s 1-36.
- BRÆKHUS, SJUR og HÆREM, AXEL: «*Norsk tingsrett*», Oslo: Universitetsforlaget, 1964.
- BUGTEN, TORHEL (1993): «*A dynamic CGE analysis of the Norwegian Tax system*», Høyere avdelings oppgave i samfunnsøkonomi, Norges Handelshøyskole.
- ECKHOFF, TORSTEIN: «*Forvaltningsrett*», Oslo: TANO, 1990.
- HARBOE, EINAR: «*Eiendomskatteloven med kommentarer*», Oslo: Universitetsforlaget, 1984.
- HOLMØY, E. og VENNEMO, H.: «*A general equilibrium assessment of a suggested reform in capital income taxation.*», Oslo: NORAS – Forskning om skatteøkonomi, rapport nr 26.
- JORGENSEN, D.W. og YUN, K.-Y.: «Tax reform and U.S. economic growth.», *Journal of Political Economy*, 98, s 151-193.
- JORGENSEN, D.W. og YUN, K.-Y.: «The excess burden of taxation in the US.», *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 6, s 487-509.
- OSLAND, L.(1995): «*Skatteanalyse i en overlappende generasjonsmodell. Hovedoppgave i sosialøkonomi.*», våren 1995, Institutt for Økonomi, Universitetet i Bergen.
- PEDERSEN, U.: «*Effektivitetskostnader ved beskatning – En oversikt over og kritisk vurdering av norske og internasjonale anvendte generelle likevektsanalyser.*», Bergen: SNF-rapport nr 26/1994.
- STAVANG, MATTIS: «*Eigedomsskatt*», Oslo: Kommuneforlaget, 1994.

Vedlegg 1

Om eiendomsskatten

av Guttorm Schjelderup, Norges Handelshøyskole

1 EIENDOMSSKATTEN OG ØKONOMISK TEORI

Eiendomsskattens bidrag til finansieringen av offentlig virksomhet i Norge har variert sterkt over tid. På 1800 tallet var eiendomsskatten det mest sentrale skattefundamentet, mens den i dag er av relativt liten betydning. For eksempel utgjorde eiendomsskatten i 1993 mindre enn 1% av de totale skatteinntektene og kun 0,4% av BNP.

I Norge er eiendomsskatten en verdiskatt på bygninger og grunn hvor eiendomsskattetakst er sjablonmessig fastsatt. Skatten er dermed en formuesskatt avgrenset til disse to aktiva og kommer i tillegg til ordinær formuesskatt. Bygg og grunn blir derfor skattlagt dobbelt, først ved formuesskatten og så ved eiendomsskatten. I de fleste land brukes betegnelsen eiendomsskatt synonymt med ordet formuesskatt.¹ I fortsettelsen vil jeg bruke ordet eiendomsskatt i den norske betydningen av ordet, dvs som en skatt lagt kun på bygg og grunn.²

I likhet med andre skatteformer er det interessant å diskutere eiendomsskattens insidens – d v s hvem som reelt sett betaler en skatt på eiendom (fordelingsspørsmålet) – samt eiendomsskattens effektivitets-egenskaper. Det teoretiske grunnlaget for eiendomsskattens virkemåte har manifestert seg i tre ulike teori-retninger kalt det tradisjonelle synet, det nye synet og brukeravgiftssynet.³

I henhold til det tradisjonelle synet og det nye synet er eiendomsskatten en skatt på linje med andre skatter og avgifter i samfunnet hvis berettigelse må vurderes ut fra dens effektivitetsegenskaper og fordelingsvirkninger. Forskjellen på de to synene er at det tradisjonelle synet studerer skatteoverveltning ved å betrakte eiendomsmarkedet i isolasjon fra resten av økonomien, mens det nye synet studerer skatteoverveltning ved å betrakte alle markeder i økonomien under ett (altså ut fra en generell likevektsbetraktning).

Brukeravgiftssynet skiller seg fra de to første teoriene ved at eiendomsskatten vurderes som en pris for kommunal tjenesteyting. I henhold til dette synet velger bedrifter og husholdninger frivillig bostedskommune ut fra sammenhengen mellom eiendomsskattens størrelse og omfanget og kvaliteten på det kommunale tjenestetilbud. En diskusjon om effektivitet og fordelingspolitikk blir derfor meningsløs siden eiendomsskatten ikke er en skatt, men snarere en pris på linje med andre priser i økonomien.

I fortsettelsen av dette vedlegget vil det bli redegjort nærmere for de tre synene.

1. Dette gjelder f eks i USA hvor ordet «property tax» betyr en skatt lagt på all rørlig og urørlig eiendom. I en del kommuner i USA er skatten på andre aktiva enn eiendom lik null, slik at betegnelsen i realiteten blir identisk med den norske.
2. I den engelskspråklige litteraturen er betegnelsen på grunn «land», mens benevnelsen for bygninger er «structures» eller «improvements on land».
3. Mieszkowski og Zodrow (1989) presenterer en oversikt over litteraturen om eiendomsbeskatning.

2 DET TRADISJONELLE SYNET

I henhold til tradisjonell analyse er eiendomsskatten en indirekte skatt på grunn og bygninger. Hvem som reelt sett betaler eiendomsskatten studeres innenfor en partiell likevektsmodell.⁴ Den partielle tilnærmingen innebærer at man betrakter eiendomsmarkedet i en kommune i isolasjon fra alle andre markeder. Alternativt kan man forestille seg at eiendomsskatten er en uniform statlig skatt hvor kun eiendomsmarkedet analyseres. Uansett om skatten er statlig eller kommunal blir konklusjonene identiske. Svakheten ved en partiell analyse at den ikke fanger opp prisendringer i andre markeder, eller det faktum at eiendomsskatten kan påvirke husholdningers og bedrifters lokaliseringsvalg.

Analysen av skatteinsidens kan mest hensiktsmessig deles i to: Skatteoverveltning når myndighetene skattlegger henholdsvis grunn og bygg.

2.1 Skatt på grunn

Utgangspunktet for det tradisjonelle synet er at tilgangen på grunn er konstant. En slik forutsetning kan f.eks. fortolkes som at ny grunn ikke kan utvinnens pga. jordvernet, eller at all grunn allerede er utnyttet til byggeformål. Forutsetningen er neppe realistisk, og jeg skal komme tilbake til konsekvensen av å oppheve den senere. For bymessige strøk kan likevel antakelsen om at tilgangen på grunn er konstant være delvis riktig.

Hvis tilbudet av grunn er konstant, vil en eiendomsskatt i et perfekt fungerende marked i sin helhet betales av grunneier på det tidspunkt skatten innføres. Dette skyldes at framtidige skatteforpliktelser vil gå til fradrag i tomteprisen når tomten selges. Årsaken er at kjøper vil vite at det hviler en framtidig skatteforpliktelse på tomten. Verdien av tomten gis derfor som verdien av framtidige neddiskonterte inntektsstrømmer (leieinntekter eller bruksverdi) minus nåverdien av skattebetalingene.⁵ Siden framtidige inntektsstrømmer ikke har endret seg som følge av skatten, vil tomtens verdi reduseres tilsvarende de framtidige skattebetalingene. Dette kalles kapitalisering (se forøvrig boks 1).

Boks 1: Kapitalisering

Alle studier av kapitalisering er basert på prinsippet om at verdien av en eiendom er lik nåverdien av kontantstrømmene etter skatt generert av eiendommen. Dette kan illustreres på et enkelt vis. Anta at V er markedsverdien av en eiendom, R er de årlige leieinntektene, T er årlig eiendomsskatt i kroner og r er diskonteringsrenten. Markedsverdien av eiendommen blir da nåverdien av leieinntektene minus nåverdien av skatteinnbetalingene. Hvis vi antar at eiendommen har en uendelig levetid, blir markedsverdien av eiendommen lik

$$(1) \quad V = \frac{R}{r} - \frac{T}{r}.$$

4. Det tradisjonelle synet er beskrevet i Simon (1943), og popularisert av Netzer (1966) og Aron (1975).

5. Man kunne tenke seg at det var usikkerhet om både framtidige inntekter og skattebetalinger. I så fall ville verdien av tomten gis av nåverdien av de forventede inntektsstrømmer minus nåverdien av de forventede skattebetalingene.

Den effektive skattesats t på eiendommen er per definisjon lik $t = T/V$. Ved å substituere denne definisjonen inn i (1), får vi

$$(2) \quad V = \frac{R}{r} - \frac{tV}{r},$$

som er ekvivalent med

$$(3) \quad V = \frac{R}{r+t}.$$

Anta nå at en eiendom gir eieren en årlig leieinntekt $R = \text{kr } 20\,000$. Hvis diskonteringsrenten er 4% og levetiden uendelig (vi ser foreløpig bort fra skatt), angir (3) at eiendommen har en markeds-verdi på $\text{kr } 500\,000 [= 20\,000/0.04]$. Hvis det innføres en årlig eiendomsskatt på $t = 1\%$ av eiendommens markedsverdi, vil prisen på eiendommen gå ned til $\text{kr } 400\,000 [= 20\,000/(0.04 + 0.01)]$. Eiendomsskatten har følgelig redusert verdien med $\text{kr } 100\,000 [= (500\,000 - 400\,000)]$. Reduksjonen svarer til nåverdien av skatte-betalingene og utgjør her 20% av markedsverdien.

Kapitalisering kan enkelt illustreres ved følgende eksempel. Anta at et jordstykke gir eieren en inntekt i inneværende år på $\text{kr } R_0$, mens inntekten ett år fram i tid blir R_1 , inntekten to år fram i tid blir R_2 , o.s.v. Hvis inntektsstrømmene er som angitt ovenfor og det er fri konkurranse i eiendomsmarkedet, vil verdien av jordstykket gis ved summen av de neddiskonterte inntektsstrømmene. Hvis diskonteringsrenten er r , er verdien (V) av jordstykket i inneværende år

$$(1) \quad V = R_0 + \frac{R_1}{(1+r)} + \frac{R_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{R_T}{(1+r)^T},$$

hvor T angir den økonomiske levetiden på jordstykket (denne kan i prinsippet være uendelig lang).

Anta at myndighetene annonserer en skatt på grunn tilsvarende t_0 i dag, t_1 neste år, og deretter $t_2, t_3, \dots, t_T$. Siden tilbudet av grunn er konstant, vil avkastningen av jordstykket i inneværende år reduseres til $(R_0 - t_0)$, ett år fram i tid blir inntektene redusert til $(R_1 - t_1)$, osv. Det maksimale beløp en kjøper vil være villig til å betale for jordstykket etter at skatten er innført, gis ved formelen

$$(2) \quad \bar{V} = (R_0 - t_0) + \frac{(R_1 - t_1)}{(1+r)} + \frac{(R_2 - t_2)}{(1+r)^2} + \dots + \frac{(R_T - t_T)}{(1+r)^T}.$$

Ved å sammenligne (1) og (2) ser vi at reduksjonen i pris på jordstykket kan beregnes som

$$(3) \quad \Delta V = t_0 + \frac{t_1}{(1+r)} + \frac{t_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{t_T}{(1+r)^T}.$$

En kjøper vil altså inkorporere skatteforpliktelsen i prisen han eller hun er villig til å betale for tomten slik at prisen synker med nåverdien av de neddiskonterte skatteforpliktelsene.

Hvorledes en eiendomsskatt på grunn overveltes kan også vises i et diagram. Figur 1 er benyttet for å illustrere dette. Når tilbudet av grunn er konstant, er tilbudskurven T vertikal. I en situasjon uten skatt er likevektsprisen V_0 gitt ved skjæringspunktet mellom etterspørselskurven E_0 og tilbudskurven T. Hvis en skatt t legges på verdien av grunn, vil kjøper i tillegg til kjøpsprisen også betale skatten. I sum vil imidlertid kjøperne ikke ønske å betale mer for grunn enn det de har gjort før, og følgelig får etterspørselskurven et skift nedover til E_1 . Prisen selger får blir da lik den gamle likevektsprisen minus skattebetalingen dvs $V_1 = V_0 (1 - t)$. Kjøper vil altså betale samme pris for jordstykket som før skatten ble innført dvs V_0 . Sagt enkelt må selger betale hele skatten fordi mengden areal til disposisjon er uelastisk. Selger kan dermed ikke unnslippe skatten ved å variere tilbudet.

Figur 1.1

Figur 1.2

Vi kan altså konkludere med at grunneier bærer hele skatten. Selvsagt er det slik at en ny eier av en tomt må betale eiendomsskatt, men nåverdien av disse tilsvarer prisreduksjonen på jordstykket. Når tilbudet av grunn er konstant, vil dermed en eiendomsskatt være en engangsskatt på alle grunneiere på det tidspunkt skatten annonseres. Det eneste tilfelle – gitt våre antakelser – hvor skatten vil kunne overveltes på kjøper, er når et fåtall individer eier det meste av grunnen. I dette tilfellet vil eierne kunne utøve markedsrett på linje med en monopolist, men dette tilfellet har neppe generell interesse.

Det er ikke realistisk å anta at tilbudet av grunn i virkeligheten er konstant. Ny grunn vil i de fleste tilfeller kunne utvinnes ved regulering av nytt areal. Det vil likevel være slik at det er de områder som er billigst å regulere som først blir tatt i bruk. Når tilbudet av grunn er variabelt, blir analysen mer komplisert, og på kort sikt vil trolig både selger og kjøper betale en andel hver. Overveltningen av eiendomsskatten på lang sikt følger i hovedtrekk diskusjonen om skattlegging av bygg (jf "[Gjeldende rett](#)" i avsnitt 2.2.).

2.2 Skatt på bygg

Utgangspunktet for analysen av skatteinsidens under det tradisjonelle synet er at tilbudet av boliger og næringsseiendommer er variabelt. Man kan tolke dette som at der finnes ledig tomteareal for utbygging eller at eksisterende bygg kan påbygges. Skatteoverveltningen i markedet for bygg forstås best ved å ta utgangspunkt i det nasjonale kapitalmarkedet. For at byggesektoren skal være attraktiv å plassere kapital i, må investeringer i bygg på lang sikt være like attraktive som andre investeringer i økonomien. Man kan si at investeringer i eiendom må minst gi markedsavkastningen.

Hvis myndighetene innfører en eiendomsskatt på bygg, vil skatten i første omgang falle på eierne av bygg og redusere avkastningen for disse. På lang sikt vil imidlertid skatten overveltes på brukerne av bygg, enten gjennom økt husleie eller gjennom høyere huspriser. Overveltningen over tid kan skje på to måter. Siden en eiendomsskatt vil gjøre det mindre lønnsomt enn før å eie bygg, vil investorer utsette nyinvesteringer samt redusere vedlikeholdet og renoveringen av eksisterende bygg. Dette medfører at verdien på den eksisterende eiendomsmassen går ned i forhold til situasjonen før skatt. Leietaker vil dermed over tid betale en høyere leie enn før fordi kvaliteten på lokalene forringes som følge av dårligere vedlikehold. Reduksjonen i eiendomsmassens verdi vil fortsette helt til avkastningen på utleie av bygg er blitt lik markedsavkastning (og dermed lik det den var før skatten ble innført). Alternativt vil utleierytterne kunne reagere direkte på en skatteøkning ved å heve leien for bygg. Dette vil være sannsynlig i markeder hvor etterspørselen etter å leie eller kjøpe er stor.

Vi kan konkludere med at en eiendomsskatt på bygg over tid veltes over på brukerne av bygg dvs. leietakere og huseiere. Sammenlignet med en skatt på grunn ser vi at en skatt på bygg ikke reduserer prisen eller avkastningen til tilbyder. Det skyldes at tilbudet av bygg er variabelt og at investor krever en minsteavkastning.

På tilsvarende måte som for grunn, kan vi ved hjelp av et diagram illustrere skatteoverveltningen for bygg. Figur 2 viser at tilbudet av bygg varierer på kort sikt med prisen, og denne sammenhengen er avspeilet i kurven T_0 . Innføring av en eiendomsskatt på verdien av bygg, fører til at den reelle etterspørselskurven skifter ned fra E_0 til E_1 . Prisen tilbyderne oppnår vil på kort sikt falle fra V_0 til V_1^T , mens prisen etterspørerne betaler stiger fra V_0 til V_1^E . På kort sikt vil også omsatt kvantum gå ned til X_1 .

På lang sikt må imidlertid investeringer i bygg gi markeds-avkastningen, ellers vil ikke byggsektoren få tilført kapital. Dette er angitt ved en perfekt elastisk tilbudskurve T , og innebærer at tilbyderne må oppnå prisen (avkastningen) V_0 . Følgelig stiger prisen for kjøper/leietaker (etterspørere) fra V_1^E til V_2 , altså med hele skattebeløpet. Dette fører til en reduksjon i omsetningen av bygg gitt ved punktet X_2 .

2.3 Fordelingspolitikk

De fordelingsmessige konsekvensene av eiendomsskatten vil avhenge av om skatten øker skattebelastningen for fattige i relasjon til rike. Et skattesystem som er progressivt, vil føre til inntektsutjevning ved at det omfordeler inntekt fra rike til fattige. Med progressivitet menes at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Et progressivt skattesystem har dermed den egenskap at fattige betaler en mindre andel av sin inntekt i skatt enn rike (dette i motsetning til et regressivt skattesystem).

Når det gjelder skattlegging av grunn, vil den fordelingspolitiske profil avhenge av hvorvidt andelen av samlet inntekt som skatteyter oppbærer fra salg/utleie av grunn, øker når inntekten går opp. Hvis andelen stiger, er eiendomsskatten progressiv. Empiriske undersøkelser gjort på amerikanske og europeiske data synes i stor grad å konkludere med at en eiendomsskatt på land/tomtegrunn er progressiv og dermed bidrar til inntektsutjevning.⁶ En studie utført på norske data av Andersen, Hagen og Sannarnes (1993) bekrefter at dette også er tilfelle for Norge.

En skatt på hus og næringseiendommer ble – som vi så ovenfor – veltet over på kjøper eller leietaker av bygg. Tar vi utgangspunkt i en skatt på boliger, vil denne være inntektsutjevneende hvis budsjettandelen husholdningene benytter til boligkonsum går opp når inntekten øker. Er dette tilfelle, vil gjennomsnittsskatten øke for

6. Se Aron (1975) og Yinger et. al. (1988).

høyinntektsgrupper i forhold til lavinntektsgrupper og eiendomsskatten er dermed progressiv (jf ovenfor).

Det er uenighet blant økonomer om en eiendomsskatt på boliger virker omfordelende.⁷ Uenigheten skyldes valg av inntektsbegrep. Empiriske studier som benytter årlig inntekt hos husholdningene som inntektsgrunnlag, finner at lavinntektsgrupper bruker en større andel av sin inntekt til boligkonsum enn husholdninger med høy inntekt. En forholdsvis entydig konklusjonen blant disse studiene er at eiendomsskatten er regressiv.⁸ Det betyr at husholdninger med lave inntekter får økt sin gjennomsnittsskatt i forhold til husholdninger med høy inntekt. En eiendomsskatt på bolig bidrar dermed ikke til inntektsutjevning (snarere det motsatte).

En del empiriske studier er gjort med utgangspunkt i gjennomsnittsinntekt eller normalinntekt for hushold. Det teoretiske fundamentet bak disse studiene er at årlige svingninger i inntekten til et hushold ikke bør påvirke analysen av fordelingssegenskapene. Kjøp av bolig er en langsiktig investering og inntektsbegrepet som benyttes bør reflektere dette faktum. Mange studier benytter et gjennomsnittstall for inntekt over en periode på flere år for å korrigere for årlige svingninger. Selv om resultatene fra disse studiene til dels er motstridende, er en rimelig fortolkning at husholdningenes boligkonsum er proporsjonal med inntekten (jf Rosen (1995)). En slik konklusjon innebærer at en eiendomsskatt på hus/bygg verken er regressiv eller progressiv. Det betyr at gjennomsnittsskatten ikke endrer seg mellom inntektsgrupper, og vi kan si at skatten er fordelingsmessig nøytral.

3 DET NYE SYNET

Det nye synet ser på eiendomsskatten som en generell formuesskatt. Av dette framgår det at hus og grunn bare er en del av skattebasen hvor noen aktiva er skattlagt med en sats over gjennomsnittet og noen med en sats under gjennomsnittet. I den grad alle eiendeler unntatt bygg og grunn har skattesatsen null, vil eiendomsskatten være en særskatt på boligkapital. En slik forutsetning er uproblematisk dersom vi ønsker å rendyrke virkningen av kun å skattlegge bygg og grunn.

Til forskjell fra tradisjonistene utføres analysen av skatte-overveltning ved å studere virkningen av skatten i alle markeder i økonomien under ett (altså innenfor en generell likevektsmodell).⁹ Ved å anlegge et generelt likevektsperspektiv blir analysen mer generell samtidig som resultatene nyanseres i forhold til den tradisjonelle analysen. Svakheten ved en partiell likevektsanalyse lar seg lett illustrere ved eiendomsskatt på bygg. Selv om huseier kan overvelte eiendomsskatten ved å øke husleien over tid, så kan også bedrifter som leier lokaler, overvelte økt husleie ved å øke prisene kundene må betale for bedriftens produkter. Kundene kan i sin tur redusere etterspørselen etter de goder som har fått en prisstigning. Overveltningen skjer dermed i flere markeder, og det er ikke åpenbart hvem som til slutt betaler skatten.

3.1 Skatteoverveltning i generell likevekt

I fortsettelsen vil jeg basere framstillingen på en enkel modell om eiendomsskatt avledet fra arbeider av Mieszkowski (1972), Zodrow og Mieszkowski (1986) og Wassmer (1993). Modellen tar utgangspunkt i en økonomi med tre kommuner. I

7. Se Rosen (1995), side 529.

8. For referanser til disse studiene se Rosen (1995), Zodrow (1983) og Aron (1975).

9. Det nye synet bygger på arbeidene til Harberger (1962) og Thomson (1965), og ble først presentert i Mieszkowski (1972). En videreføring av Mieszkowski (1972) finnes i Zodrow og Mieszkowski (1986a,b), mens en popularisert versjon av det nye synet er gitt av Aron (1975).

hver kommune foregår det produksjon for privat og offentlig konsum ved hjelp av faktorene kapital og grunn. I modellen antar kapitalen rollen som fellesnevner for all eiendom unntatt grunn. Det betyr at en verdiskatt på kapital vil være en generell formuesskatt. Fordelen med denne framstillingen er at den får fram sammenhengen mellom en uniform statlig formuesskatt og lokale variasjoner i kommunale formuesskatter. Modellen gir dermed innblikk i konsekvensene av skattekonkurranse mellom kommuner.

Vi starter med å studere en lukket økonomi hvor tilbudet av grunn og kapital er konstant og lik i alle kommunene. På lang sikt er kapital perfekt mobil mellom kommunene. I økonomien som helhet er det tre representative husholdninger lokalisert i hver sin kommune. De tre husholdningene skiller seg fra hverandre ved at de har ulik etterspørsel etter et kommunalt tilbudt gode. Husholdningen i det vi skal kalle kommunen med lav etterspørsel, etterspør kun 50% av det kommunale godet i forhold til husholdningen i kommunen med gjennomsnittlig etterspørsel. Husholdningen i kommunen med høy etterspørsel derimot, etterspør 50% mer av godet enn gjennomsnittshusholdningen. I tillegg skal vi anta at flyttetilbøyeligheten for kapital er lik i hver kommune.¹⁰ Figur 3 viser eiendomsmarkedet (kapital og grunn) i hver av de tre kommunene.

I utgangspunktet kan vi tenke oss at produksjonen av det kommunale godet ble finansiert ved en koppskatt. En slik skatt gir pr definisjon ikke prisvridninger og påvirker således ikke bruken av kapital og grunn i de tre kommunene. Koppskatten i kommunen med høy etterspørsel må nødvendigvis være 200% høyere enn koppskatten i kommunen med lav etterspørsel. Fri flyt av kapital mellom kommunene vil på lang sikt sikre at avkastningen på kapital er den samme i alle kommunene. Dette er illustrert i figur 3 ved avkastningsraten r_0 .

Figur 1.3

Et skattesystem basert på en koppskatt har kontroversielle fordelingsvirkninger, og vi skal derfor tenke oss at dette systemet erstattes av en eiendomsskatt (formuesskatt).¹¹ Gjennomsnittskommunen vil da innføre en eiendomsskatt som vi skal kalle gjennomsnittsskatten. I kommunen med lav etterspørsel vil eiendomsskatten være 50% lavere enn gjennomsnittsskatten, mens i kommunen med høy etterspørsel

10. Den siste forutsetningen sikrer at investorer i alle kommunene reagerer likt på endringer i avkastningen på kapital.

11. For en diskusjon om koppskatten se Stiglitz (1983).

vil skatten være 50% høyere. Vi skal forutsette at husholdningene kan erverve seg eiendom i alle kommunene slik at vi får fram hvorledes ulik skattlegging påvirker fordelingen av investeringer mellom kommunene.

I figur 3 angir kurven T_0 tilbudet av skattbar eiendom (både grunn og kapital) i hver kommune. På kort sikt er tilbudet konstant i hver kommune. Når koppskatten erstattes av en eiendomsskatt fører dette til et nedadgående skift i etterspørselen etter eiendom i alle kommunene (skift fra E_0 til E_1). Etter at skatten er innført, synker avkastningen på eiendom i kommunen med gjennomsnittsetterspørsel til $r_{G,1}$. Reduksjonen blir i litteraturen betegnet som profittskatteeffekten.¹² Profittskatteeffekten angir den gjennomsnittlige nedgang i avkastningen på eiendom i alle kommuner i landet som følge av innføringen av eiendomsskatt.

I kommunen med høy etterspørsel vil avkastningen på eiendom synke i forhold til gjennomsnittskommunen. Nedgangen er angitt ved $r_{H,1}$. Den negative forskjell i avkastningen mellom de to kommunene, dvs $r_{G,1} - R_{H,1}$, kalles vareskatteeffekten, og skyldes at kommunen med høy etterspørsel etter det kommunale godet må benytte en høyere eiendomsskatt for å finansiere det kommunale godet. I kommunen med lav etterspørsel vil avkastningen på eiendom falle til $r_{L,1}$. Fallet i avkastning utgjøres av profittskatteeffekten pluss vareskatteeffekten, hvor den siste effekten er positiv (faller mindre enn gjennomsnittet) og gitt ved differansen $r_{L,1} - r_{G,1}$.

Vi har hittil studert den kortsiktige virkningen av eiendomsskatten. På lang sikt vil ulik avkastning på investeringer mellom kommuner gi incitamenter til å flytte kapital mellom kommunene. Dette skjer ved et skift i tilbudskurven fra T_0 til T_1 . Flyttingen av kapital vil foregå helt til avkastningen på kapital og grunn blir lik mellom kommunene, og er angitt i figur 3 ved avkastningene $r_{H,2} = r_{G,1} = r_{L,2}$.

I den nye likevekten vil brukerkostnadene (bo- og leiekostnadene) i høyskatte-kommunen være $r_{H,3}$, mens de i lavskattekommunen er $r_{L,1}$. Hvis husholdningene er mobile, kan det tenkes at ulike bokostnader vil føre til flytting av hushold mellom kommuner. Dette vil være lønnsomt hvis ikke de økte bokostnadene i høyskatte-kommunen fullt ut blir kompensert med nytten av økt tilbud av det kommunale godet.

Hvis husholdene er mobile, vil vi i modellen få nye skift i tilbuds- og etterspørselskurvene som på lang sikt vil resultere i utjevning av brukerkostnadene. Generelt sett kan man ikke forvente full utjevning fordi noen hushold vil ha sterkere preferanser for et godt kommunalt tjenestetilbud. Dessuten er det flere forhold som peker i retning av at flyttekostnadene i alle fall for enkeltgrupper er store. Mange familier vil ha bindinger til nærmiljøet som gjør at de er relativt lite mobile. Slike betraktninger gjør at for boligkapital vil flyttekostnadene trolig være store med mindre kommunene er små og ligger nær hverandre. For næringseiendommer er mobiliteten større, men også for bedrifter vil det være kostnader forbundet med å flytte. Disse er knyttet til behov for markedsnærhet og tilgangen på kvalifisert arbeidskraft.

Som en oppsummering av diskusjonen ovenfor kan vi slå fast at på lang sikt vil innføringen av en formues/eiendomsskatt redusere avkastningen på eiendom i alle kommuner med samme sats (altså fra r_0 til $r_{H,2} = r_{G,1} = r_{L,2}$). I tillegg vil kommunale variasjoner i skattleggingen av eiendom medføre ulike brukerkostnader hvor de høyeste kostnadene finnes i høyskattekommunene. En eiendomsskatt vil dermed bli båret av både tilbydere og etterspørrere av eiendom. Hvilken gruppe som betaler mest av skatten vil generelt sett avhenge av markedsforholdene.¹³

Den skisserte modellen ovenfor er for enkel til å fange opp en del problemer av åpenbar relevans. For eksempel har vi antatt at økonomien er lukket. I en liten åpen

12. Se Zodrow og Mieszkowski (1986).

økonomi med fri flyt av kapital, vil rasjonelle investorer på lang sikt kreve alternativavkastningen i utlandet. Det innebærer at tilbudskurven er perfekt elastisk og at analysen blir identisk med tradisjonistenes analyse (jf fig 2). I dette tilfellet vil skatten i sin helhet bli veltet over på brukerne av eiendom. Et interessant spørsmål er derfor i hvilken grad kapital er mobil mellom land. Studier av Feldstein og Horioka (1980), Feldstein (1983) og Dooley, Frankel og Mathieson (1987) viser at der er en nær korrelasjon mellom innenlandsk sparing og investering. Disse studiene gir derfor inntrykk av at kapital er lite mobil internasjonalt.¹⁴ Imidlertid er resultatet fra disse studiene omstridt. Dooley *et al.* (1987) og Bovenberg (1986) viser til at der er et skille mellom direkteinvesteringer og finansinvesteringer som ikke fanges opp i denne typen studier. Dette skillet kan forklare inkonsistensen mellom de empiriske resultatene som viser lav grad av kapitalmobilitet internasjonalt, og det faktum at de vestlige kapitalmarkeder er blitt stadige sterkere integrert. Empiriske studier gjort på norske data av Jansen og Schultze (1993) indikerer at Norge står i en særstilling blant OECD-landene ved at kapital er svært mobil mellom Norge og andre land. Dette tyder på at en eiendomsskatt i sin helhet vil falle på eierne og brukerne av bygg i Norge.

Analysen har også oversett hvorledes flytting av kapital mellom kommunene kan påvirke faktorprisene i kommunene. Hvis f.eks. produksjonen av konsumgodet hadde skjedd ved bruk av kapital, grunn og arbeidskraft, er det rimelig å anta at en reduksjon i kapitalbeholdningen i høyskattekommunen ville ført til et press nedover på lønningene i denne kommunen. Såfremt ikke arbeidskraften er perfekt mobil, vil vi få lønnsforskjeller mellom kommunene. Man kan også tenke seg at deler av eiendomsskatten ble veltet over på konsumentene ved at prisen på private konsumgoder økte. For at dette skal skje må godene være lokale i den forstand at de ikke har nære substitutter produsert i lavskattekommuner eller at det er store transportkostnader.

3.2 Skattekonkurranse

I diskusjonen i forrige avsnitt påpekte vi at ulik kommunal skattlegging av eiendom kunne medføre at husholdninger og bedrifter flyttet mellom kommunene. Dette ville blant annet avhenge av om høye skatter ble motsvart av et økt kommunalt tjenestetilbud. Et sentralt spørsmål i denne forbindelse er hvilken virkning frie faktorbewegelser og kommunal skattekonkurranse har på kvaliteten og omfanget av kommunale tjenester. En rekke økonomer har hevdet at skattekonkurranse mellom kommuner vil føre til høyere kvalitet og økt omfang av kommunale tjenester.¹⁵ Resonnementet er som følger. Anta at vi har fri flyt av kapital og kommunal frihet i skat-tepolitikken. Kapital vil da flytte fra kommuner med høye skatter og/eller et dårlig kommunalt tjenestetilbud til kommuner med lave skatter og/eller et godt kommunalt tjenestetilbud. Konsekvensen av dette er at den politiske ledelse i kommuner med fraflytting vil bli holdt ansvarlig ved at sannsynligheten for å bli gjenvalgt ved neste kommunevalg reduseres. Muligheten for å miste politisk makt vil disiplinere

13. Empiriske studier fra bystrøk i USA (Boston og Chicago) konkluderer med eierne av nærings- og boligeiendommer vil overvelte ca 45- 55 % av skatten til andre aktører i økonomien [se Carroll og Yinger (1994), McDonald (1991, 1993) og Wheaton (1984)]. Disse resultatene avhenger selvsagt av nivået på eiendomsskatten. Det er derfor vanskelig å trekke noen generell lærdom for Norges vedkommende annet enn at besittere av eiendom i lavskattekommuner trolig vil tjene på at andre kommuner har et høyt skattetrykk.

14. Jansen og Schultze (1993) påpeker at resultatene fra studien til Feldstein og Horioka ikke kan gjelde for Norge. Norske data indikerer tvert imot at kapital er mobil internasjonalt.

15. Jf Edwards og Keen (1994) og Rauscher (1995).

den politiske ledelse til enten å sette ned skattene, og/eller å øke kvaliteten og omfanget av de kommunale tjenestene.

En generell lærdom fra litteraturen om skattekonkurranse er at slik konkurranse vil føre til en reduksjon i velferden innen hver kommune. Skattekonkurranse kan riktignok redusere ineffektiviteter i kommunal sektor, men påfører kommunen en negativ fiskal eksternalitet ved at tilbudet av kommunale tjenester blir dårligere enn det ellers ville vært.¹⁶ Dette skyldes at kommuner vil være redd for å sette opp skattene fordi det kan føre til utstrømming av kapital fra kommunen og gjøre det mindre attraktivt å etablere seg i kommunene. Spesielt vil denne frykten være berettiget i kommuner hvor ressursgrunnlaget er lite og hvor lokaliseringsbeslutninger i stor grad vil avhenge av skattepolitikken. Velferdstapet knyttet til for liten tjenesteproduksjon overstiger effektivitetsgevinsten i kommunal sektor og gir altså en reduksjon i velferden for den enkelte kommune.

Den tyske økonomen Hans Werner Sinn (1990) har karakterisert utfallet av skattekonkurranse mellom land på en måte som kan illustrere problemene knyttet til skattekonkurranse og kommunalt tjenestetilbud mellom kommuner. Hvis en kommune ønsker å øke eiendomsskatten for å finansiere bedre tjenestetilbud for sine innbyggere, vil «velferds-kommunen» tiltrekke seg innflyttere som tjener mye på et godt kommunalt tjenestetilbud. Slike innflyttere er ofte netto stønadmottakere, dvs de mottar mer i form av kommunale goder enn de bidrar med til fellesskapet. På sikt vil slik innflytting uthule velferdstilbudet i «velferds-kommunen» og gi en utjevning mellom kommuner slik at ingen kommune kan ha et kommunalt tjenestetilbud som i omfang og kvalitet avviker særlig fra de andres. Et slikt resonnement forutsetter at det ikke er store flyttekostnader mellom kommunene. Som påpekt ovenfor er det imidlertid mye som taler for at mobiliteten i alle fall hos husholdningene i Norge er relativt beskjeden.

Et argument som svekker konklusjonene til Sinn, er at kommunene kan reagere strategisk på innflytting. Den amerikanske økonomen David Wildasin har påpekt at kommunale forskjeller i tjenestetilbudet gir «velferds-kommunene» incitament til å begrense innflytting.¹⁷ Dette kan gjøres ved at rike kommuner ilegger indirekte skatter på private og offentlige tjenester knyttet til flytting.¹⁸ Slike skatter vil da fungere som migrasjonsbarrierer. Det er ikke opplagt at det er ønskelig å forhindre en slik politikk hvis det er ønskelig med kommunal frihet i skattepolitikken.

Et annet poeng knyttet til skattekonkurranse er at kostnadene ved beskatning øker fordi beslutninger om investering i fast eiendom påvirkes av kommunale forskjeller i skattepolitikken. Det fører til at skattebasen blir mer skatteelastisk og at kostnadene ved beskatning øker. Dessuten vil ulike skattefundamenter ha ulik mobilitet. Konsekvensen av dette er at kostnadene ved ulike former for beskatning forrykkes innbyrdes, noe som vil få konsekvenser for omfanget av beskatningen samt selve skattestrukturen.

Dessuten vil kostnadene ved beskatning øke som følge av strategisk atferd. Disse kostnadene er knyttet til det såkalte tidsinkonsistensproblemet. Hvis en kommune ønsker å tiltrekke seg nyetableringer, kan den gjøre det med lave skatter. Når kommunen har lyktes med å få til bedriftsetableringer, kan den uten stor risiko heve skattene i etterkant. En slik skatteskjerpelse vil redusere verdien av anleggene til bedriftene og følgelig øke flyttekostnaden. Kommunen oppnår dermed en slags innlåsnings-effekt. Bedrifter som tenker strategisk, vil gjennomskue fristelsen til kursendring fra kommunen og forhandle seg fram til langsiktige kontrakter som sikrer

16. Oates og Robert Schwab (1985); Wilson (1986, 1987) ; Zodrow og Mieszkowski (1986).

17. Wildasin (1986) og Rauscher (1995).

18. Slike avgifter kan f eks være kommunale tilknytningsavgifter for kloakk og strøm.

lavt skattetrykk.¹⁹ Et problem som da oppstår, er om slike langsiktige kontrakter er i strid med grunnleggende demokratiske prinsipper. I tillegg vil kommuner som bryter skatteløfter, påføre seg selv en kostnad knyttet til sitt omdømme som troverdig partner i lokaliseringsspørsmål.

Et annet viktig forhold er hensynet til den totale nasjonale skattebyrde. Hvis det er politisk akseptabelt med kommunal handlefrihet i skattepolitikken, må myndighetene samtidig ta hensyn til hvor stor denne frihet skal være. Hvis kommunene fristilles, kan en risikere at noen kommuner setter kommuneskatten så høyt at det totale skattenivå (kommunalt og statlig) blir for høyt. I en slik situasjon har staten fraskrevet seg kontrollen over skattepolitikken og de enkelte kommunene vil kunne utnytte dette spillerommet til sin fordel. Skattepolitikken blir da et spill mellom staten og kommunene om fordelingen av det totale skatteproveny. En slik utvikling har klare negative konsekvenser for et land fordi ingen tar ansvar for velferdstapet ved den samlede beskatning.

De fordelingspolitiske konsekvensene av skattekonkurranse mellom kommuner er trolig betydelige. Enkelte kommuner vil ha et større inntekspotensiale enn andre i kraft av sin størrelse og sitt ressursgrunnlag. Mulighetene er derfor tilstede for store velstandsforskjeller mellom kommunene. Et eksempel på velstandskommuner er de rike kraftkommunene som rår over betydelige skattefundamenter i forhold til andre kommuner. Det er et politisk spørsmål om hvor langt en skal godta forskjeller i levkår mellom kommunene. På sett og vis er problemstillingen lik den i helsevesenet hvor økonomien i hvert fylke i noen grad bestemmer helsetilbudet.

Et annet poeng som relaterer seg til skattekonkurranse, har å gjøre med problemene knyttet til kommunesammenslåing. Store kommuner som f.eks. er i en ugunstig økonomisk situasjon, vil ønske å slå seg sammen med små eller mellomstore kommuner med god økonomi. Kommuner som har god økonomi, vil imidlertid ikke ønske en slik sammenslåing, dels fordi de da må være med på å finansiere et underskudd de ikke selv er skyld i, og dels fordi god økonomi gir fortrinn i konkurransen om investeringer og tilflytting. Slike incitamenter kan i enkelte tilfeller forhindre en fornuftig størrelse på kommuner. For myndighetene vil det være vanskelig å få korrekt informasjon fra partene i saker om kommunesammenslåing fordi hver kommune har sterk egeninteresse av å under- eller overdrive virkningen av slik sammen-
slåing.

Hvor stor vekt man skal legge på betydningen av skattekonkurranse er usikkert. Studier fra Canada, Sverige og USA viser at skattekonkurranse basert på eiendomsskatten er en viktig faktor ved valg av lokalisering av bedrifter. For eksempel er det vanlig at en rekke kommuner i USA gir fordelsbehandling med skattefrihet over en del år hvis bedrifter etablerer seg i kommunen.²⁰

3.3 Andre effektivitets- og fordelingsaspekter

Der finnes en del selvstendige argumenter for å ha en eiendomsskatt som kun faller på bygg og grunn. Disse skyldes i hovedsak at flytting av produksjonsfaktorer mellom land påvirkes av nasjonale skattemessige forhold. Det innebærer at skattebasen i en åpen økonomi er mer skatteelastisk enn i en lukket økonomi, følgelig øker de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatningen. I en slik situasjon vil det samfunnsøkonomiske tapet ved beskatningen reduseres hvis en kan vri beskatningen mot formuesgjenstander som i liten grad er internasjonalt mobile. En slik endring i skattepolitikken betyr at formue i fast eiendom blir diskriminert i forhold til inves-

19. Slike forhandlinger er vanlige ved bedriftsetableringer i USA.

20. Se Rosen (1995) og Aron (1975).

teringer i for eksempel finanskapital. Imidlertid er den samlede tilgang på fast eiendom konstant på kort og mellomlang sikt. En eiendomsskatt vil derfor – i mindre grad enn en generell formuesskatt – føre til skattetilpasninger med påfølgende effektivitetstap. Spesielt vil tilbudet av grunn bare i liten grad være variabelt. En eiendomsskatt på grunn vil derfor i stor grad falle på grunneierne (jf diskusjonen i "*Gjeldende rett*" i avsnitt 2.2.). Dette taler for at en skatt på grunn gir et lite effektivitetstap sammenlignet med en generell formuesskatt.²¹

Når det gjelder de fordelingspolitiske implikasjonene av det nye synet, så er det viktig å ha klart for seg at dette synet studerer virkningen av en generell formuesskatt hvor det kan være lokale variasjoner i satsene. I de fleste empiriske studiene som er gjort, er imidlertid skatteinntektene fra grunn og eiendom de tyngste komponentene. Disse studiene synes å indikere – til forskjell fra det tradisjonelle synet – at en eiendomsskatt er svakt progressiv. Skatten øker dermed gjennomsnittsskatten til høyinntektsgrupper i forhold til lavinntektsgrupper [Pechman (1985)]. At konklusjonen blir annerledes enn det tradisjonistene finner, skyldes at fordelingseffekten kan splittes opp i to elementer: Profittskatt- og vareskatteffekten. Profittskatteffekten relaterer seg til det forhold at en eiendomsskatt vil omfordele inntekt fra alle kapitaleiere til alle konsumenter av kommunale goder. Siden høyinntektsgrupper har relativt sett større formue enn lavinntektsgrupper er denne delen av skatten omfordelende. Vareskatteffekten skyldes kommunale variasjoner i eiendomsskatten og tenderer til å favorisere høyinntektsgrupper som ofte er bosatt i lavskattekommuner.²² Totalt sett vil dermed eiendomsskatten kun i liten grad virke omfordelende.

4 BRUKERAVGIFTSSYNET

I henhold til brukeravgiftssynet er eiendomsskatten en pris knyttet til kommunal tjenesteyting og verdiskapning. Dersom man velger å legge brukeravgiftssynet til grunn, har dette sterke implikasjoner for både effektivitets- og fordelingsspørsmålet. Siden begrunnelsen for eiendomsskatten er at den er en pris på kommunal tjenesteyting, blir det meningsløst å diskutere skatteoverveltning. For bedrifter og husholdninger er eiendomsskatten en pris de frivillig betaler for kommunal tjenesteyting på linje med andre varer og tjenester i økonomien. Dermed er det ikke knyttet noe effektivitetstap til eiendomsskatten nettopp fordi den er en ren markedspris.

Brukeravgiftssynet skriver seg fra midten av 50-årene og den amerikanske økonomen Tiebout.²³ Tiebout utviklet en formell modell for å beskrive hvorledes husholdninger valgte bosted utfra sine preferanser for nivået på kommunal tjenesteyting. I modellen forutsettes det at kommunene tilbyr private goder til husholdningene og at disse finansieres med en koppskatt. De kommunale produksjonskostnadene per capita antas å være U-formet. Det innebærer at kostnadene pr enhet først faller pga stordriftsfordeler i produksjonen, for så å stige når volumet øker, grunnet trengsel i produksjonen.²⁴ Det sentrale i modellen er husholdningenes atferd. Tiebout mente at husholdningene lett kunne flytte mellom kommuner, og at valg av bosted kunne sammenlignes med en konsument på handletur i et supermarked. I et supermarked vil konsumenten velge de varene som gir høyest behovstilfredsstillelse i forhold til prisen. Analogien til kommunesektoren er at husholdene vil

21. Dette resonnementet vil først og fremst avhenge av hvor skatteelastisk finanskapitalen er. Graden av kapitalmobilitet mellom Norge og andre land er stor, og større enn for de fleste OECD-landene [jf Jansen, W. Jos og Gunther G. Schültze (1993)]

22. Se forøvrig Mieszkowski og Zodrows (1989).

23. Riktignok skrev Marshall (1890) om eiendomsskatten og mente at den i noen sammenhenger kunne anta karakter av en brukeravgift. Se forøvrig Tiebout (1956).

bosette seg i den kommune hvis totale nivå på tjenestetilbudet passer best med hva husholdene er villige til å betale for et slikt tilbud.

I Tiebout-modellen fører en U-formet kostnadskurve per capita for kommunale goder til at en typisk kommune vil ønske innflytting så lenge man er på den synkende del av kostnadskurven. Det finnes følgelig et optimalt innbyggertall i hver kommune gitt ved kostnadsminimum. Tiebout forutsatte at hver kommune kunne begrense innflyttingen slik at befolkningsstørrelsen ble kostnadseffektiv. Innbyggertallet i en kommune mente kunne kontrolleres ved hjelp av kommunale reguleringsplaner.²⁵

Hvis myndighetene kan begrense innflyttingen, leder Tiebouts tankeskjema til at hver husholdning betaler en koppskatt lik (marginal og gjennomsnittlig) produksjonskostnad for kommunale tjenester. Koppskatten blir dermed en brukeravgift. I Tiebout-modellen får man en fordeling av hushold og bedrifter mellom kommuner som reflekterer hver enhets betalingsvilje for kommunal tjenesteyting.²⁶ Satt på spissen kan man si at innbyggerne i en kommune vil ha de samme preferansene for kommunal tjenesteyting. Uttrykket «like barn leker best» synes derfor være en passende beskrivelse på utfallet av Tiebouts tankeskjema.

Et problem knyttet til Tiebout-modellen er at den forutsetter finansiering av kommunale tjenester med en koppskatt. En koppskatt har kontroversielle fordelingsvirkninger og er derfor ikke en realistisk finansieringsform for kommunale tjenester. Det er derimot eiendomsskatten. Problemet med eiendomsskatten er at den – i motsetning til koppskatten – er prisvridende ved at den påvirker atferden til husholdningene. For at eiendomsskatten skal ha egenskaper som en brukeravgift, må man derfor løse et gratisspassasjer-problem som oppstår ved overgangen til eiendomsskatt.

Gratisspassasjer-problemet kan enkelt eksemplifiseres. I Tiebout-modellen betaler husholdningene en koppskatt som svarer til verdien av tjenestene husholdene mottar. Hvis koppskatten erstattes av en eiendomsskatt, vil det bli lønnsomt for hushold i kommuner med et lavt nivå på de kommunale tjenestene, å flytte til kommuner med et høyt tjenestetilbud. Ved å bygge hus mindre enn gjennomsnittsboligen i slike kommuner, vil husholdet få tilgang til kommunale goder til en lavere pris enn gjennomsnittshusholdningen. På sikt vil slik innflytting uthule kommunale forskjeller i tjenestetilbudet.

Løsningen på gratisspassasjer-problemet er gitt i to artikler av Hamilton (1975, 1976). I disse arbeidene viser Hamilton at eiendomsskatten kun kan fungere som en brukeravgift dersom minst en av to forutsetninger er oppfylt.

Den første forutsetningen er at kommunene gjennom reguleringsplaner kan bestemme hvilken «normalstørrelse» bygg i kommunen skal ha. Denne forutsetningen innebærer at størrelsen på nybygg er fastsatt i reguleringsplanen for vedkommende kommune. Reguleringsplanen vil forhindre at det bygges hus som er mindre enn gjennomsnittshuset. Følgelig vil flyttingen være basert på virkelig betalingsvilje for kommunale goder. Slik planregulering er selvsagt teoretisk mulig, men kravet kan synes sterkt i forhold til den virkelighet man observerer.

24. En U-form på kostnadskurven per capita kan illustreres med et eksempel. Anta at nyttefunksjonen til et individ er gitt ved $ui(x_i, y_j)$, hvor x_i er mengden konsumert av et sammensatt privat gode og y_j er mengden av det kommunale godet tilgjengelig for hvert individ i kommunen. Vi kan tenke oss at y er en parameter som angir kvaliteten på utdanning i kommunen, slik at y angir antall lærere per elev i skolen. Vi kan da uttrykke per capita kostnadskurven for et gitt nivå på y som $c = f(n; y)$, hvor n er innbyggertallet i kommunen.

25. På engelsk såkalte «zoning requirements».

26. Dette forutsetter riktignok at der finnes tilstrekkelig mange kommuner slik at alle konsumentene får tilfredsstilt sin etterspørsel.

Den andre forutsetningen for at eiendomsskatten skal kunne være en brukeravgift, er at tilbudet av bygg i hver kommune er konstant. Antakelsen om at tilbudet av bygg er uelastisk må tolkes som om at det ikke er mulig å bygge nytt fordi all grunn er utnyttet. I en slik situasjon vil eiendomsskatten fungere som brukeravgift selv om noen kommuner har eiendommer av ulik størrelse (heterogene kommuner). Dette skyldes måten eiendomsskatten blir kapitalisert inn i husprisene på.

For å tydeliggjøre dette poenget kan vi forestile oss en kommune med to hushold – kalt H og L – som bor i hus med markedsverdi på henholdsvis kr 50 000 og kr 25 000. For enkelthets skyld antar vi at husene er bygd på tomter av identisk størrelse og at eiendomsskatten legges på selve verdien av husene. Hvis hver husholdning mottar kommunale tjenester til en verdi av kr 500 og det kommunale budsjett skal balansere, vil myndighetene måtte drive inn kr 1 000 ved hjelp av eiendomsskatten. Følgelig må skatten utgjøre 1.33% av den samlede eiendomsmasse. Eiendomsskatten for L -huset blir da kr 333 og for H -huset kr 667.

Husholdene kan – dersom de finner det lønnsomt – flytte til andre kommuner. Istedet for å bo i en heterogen kommune kan husholdene flytte til homogene kommuner dvs kommuner hvor alle eiendommer er like store og hvor det kommunale tjenestetilbudet følgelig reflekterer betalingsvilje. Det at husholdene kan flytte medfører at i den heterogene kommunen må de fiskale forskjellene mellom husholdene – dvs ulik eiendomsskatt kontra likt tjenestetilbud – bli reflektert i husprisene. Det betyr at hvis markedsrenten er 10%, må markedsprisen til H -huset synke med kr 1 670 [= $(667 - 500)/0.1$] i den heterogene kommunen sammenlignet med prisen for samme hus i en homogen kommune. På samme vis må et L -hus få en relativ prisoppgang på kr 1 670 [= $(500 - 333)/0.1$] i forhold til en kommune bestående av L -hus.

Eksemplet ovenfor illustrerer hva man i litteraturen betegner som perfekt kapitalisering av fiskale forskjeller. Eksemplet har også generalitet i den forstand at hvis grunnarealet i alle kommuner er identisk, vil den totale verdi av eiendommer i en heterogen kommune være lik verdien til eiendomsmassen i en homogen kommune.

De sterke forutsetningene som må innfris for at brukeravgiftssynet skal gjelde, gjør det legitimt å spørre om denne teorien har relevans. Hvis eiendomsskatten er en brukeravgift, burde det være en forholdsvis tett sammenheng mellom eiendomsskattens størrelse og nivået på de kommunale tjenester. I den grad eiendomsskatten påvirker eiendomsprisene i en kommune må det skyldes at verdien av eiendomsskatten overstiger verdien av det kommunale tjenestetilbud. I et viktig empirisk arbeide av Oates (1969) er nettopp en slik sammenheng påvist. Arbeidet til Oates (1969) viser at økte kommunale utgifter (og dermed tjenestetilbud) gir en økning i eiendomsprisene, mens en økning i eiendomsskatten fører til reduserte eiendomspriser. Fra disse funnene kan en trekke konklusjonen at høye eiendomsskatter ikke nødvendigvis reduserer eiendomsprisene hvis skatteprovenyet brukes til kommunal verdiskapning. Kommunen kan altså motvirke de negative effektene av skatten ved å ha et godt tjenestetilbud. Studien til Oates finner dermed at konsumentene tar hensyn til fiskale variabler når de velger bostedskommune.²⁷ Enkelte økonomer har advart mot å trekke for vidtrekkende konklusjoner av studien til Oates.²⁸ Deres inn-

27. Studien til Oates syntes dermed å understøtte det syn at eiendomsskatten gir kommunene et incitament til *bedre treffsikkerhet og økt kvalitet* i det kommunale tjenestetilbudet. Utfra et politisk synspunkt kan dette formuleres slik: Hvis skatteyterne i en kommune ser en klar sammenheng mellom eiendomsprisene og det sittende kommunestyrets evner til å forvalte kommunenes midler, vil kommunalt vanstyre få politiske konsekvenser ved neste valg. Dersom politikerne forstår denne sammenhengen, vil eiendomsskatten virke disiplinerende og effektivtetsfremmende.

28. Se for eksempel Epplé et. al (1978) og Epplé (1980).

vendinger er at en rekke andre forhold også påvirker eiendomsprisene. For eksempel har analyser av eiendomsprisene i California vist at prisene i liten grad påvirkes av kvaliteten og nivået på de kommunale tjenester, men snarere avhenger av generelle trender i tilbudet og etterspørselen etter boliger.²⁹

5 OPPSUMMERING OG KONKLUSJONER

Eiendomsskatten kan enten sees på som en prisvridende skatt eller som en brukeravgift for kommunale tjenester. I henhold til litteraturen om eiendomsbeskatning finnes der tre teoriretninger: Det tradisjonelle synet, det nye synet og brukeravgiftssynet.

Det tradisjonelle synet på eiendomsskatten kan betraktes som en variant av det nye synet hvor forskjellene er at analysene utføres i en partiell og en generell likevektssammenheng. Brukeravgiftssynet er uforenlig med disse to måtene å betrakte eiendomsskatten på. Konsekvensen av denne uenigheten er betydelig både i forhold til effektive skattesatser og fordelingpolitikk.

For at eiendomsskatten skal kunne betraktes som en brukeravgift må to vilkår være oppfylt samtidig. For det første må husholdningene og bedriftene være perfekt mobile mellom kommunene. I seg selv er dette en sterk antakelse fordi flyttekostnadene for enkeltgrupper trolig er store. Dernest må tilbudet av grunn være konstant (uelastisk). Dette må skje enten ved at all grunn i kommunene er bebygd – slik at fiskale forskjeller mellom kommunene fullt ut kan kapitaliseres i husprisene – eller gjennom kommunale reguleringsplaner. Hvis ikke kommunene kan regulere tilbudet oppstår et gratisspassasjer-problem. Dette problemet består i at hushold kan flytte til kommuner med et høyt tjenestetilbud og bygge hus som er mindre enn gjennomsnittsboligen. En slik tilpasning medfører at skatteyder betaler en lavere pris for de kommunale tjenestene enn de allerede etablerte husholdene i kommunen. På lang sikt vil slik atferd uthule det kommunale tjenestetilbudet slik at eiendomsskatten ikke reflekterer betalingsvilje for kommunale goder.

Forutsetningene som ligger til grunn for brukeravgiftssynet, kan synes sterke, men vil åpenbart ha gyldighet i urbaniserte samfunn hvor mobiliteten i befolkningen er stor. En del økonomer har framhevet at det spesielt i studier av byer er vanskelig å finne empirisk holdepunkt for at det ene synet på eiendomsskatten er en bedre beskrivelse av virkeligheten enn det andre.³⁰ Dette skyldes trolig at i byene er all grunn allerede bebygd samt at innbyggerne innenfor bykommuner er mere mobile. Er konsumentene lite mobile mellom kommuner, er det mye som taler for at det nye synet gir en bedre beskrivelse av virkeligheten. Eiendomsskatten blir da en skatt med konsekvenser for både resursallokeringen og inntektsfordelingen.

Hvilket syn man anlegger på eiendomsskatten har sterke implikasjoner for det totale skattetrykk. Fullerton og Henderson (1984) har feks. studert konsekvensene for USA av å betrakte eiendomsskatten som en brukeravgift. Eiendomsskatten blir i dette tilfellet ikke å regne som en skatt og frafallet av denne fører det til en reduksjon i den effektive skattesats på kapital fra 26% til 9%. I Norge vil en liknende sammenligning ikke gi seg så store utslag fordi eiendomsskatten utgjør en svært beskjeden andel av det samlede skatteproveny. Dessuten er det mye som tyder på at mobiliteten til husholdninger og bedrifter større i USA enn i Norge. Slik sett er det rimelig å betrakte den norske eiendomsskatten som en prisvridende skatt.

Referanseliste

29. Se Glaeser (1995).

30. Dette gjelder først og fremst i U.S.A, jf. Zodrow og Mieskowski (1986).

- AARON, HENRY J.: *Who pays the property tax?* Washington, D.C: Brooking Institution, 1975.
- ANDERSEN, C, HAGEN, K.P. AND SANNARNES, J.G.: «Inntektsfordeling, kapitalinntekt og skatt» *Norsk Økonomisk Tidsskrift (NØT)* 1993, 107, 1-21.
- BOVENBERG, L.: «Capital income taxation in growing open economies», *Journal of Public economics* 1986, 31, 347-376.
- CARROLL, ROBERT J. and YINGER, JOHN: «Is the property tax a benefit tax? The case of rental housing», *National Tax Journal*, 1994, vol. 47(2), 295-316.
- DOOLEY, M., J. FRANKEL, and D. MATHIESON: «International capital mobility. What do savings-investment correlations tell us», *IMF Staff papers* 1987, 34, 503-530.
- EDWARDS, J., N. KEEN: *Tax Competition and Leviathan*, London: Institute of Fiscal Studies Discussion Paper 94, 7.
- EPPLE, DENNIS: «What Do Tests of Capitalization Show?» Working Paper, Carnegie-Mellon U. Graduate School Indus.Admin., Sept. 1980.
- FELDSTEIN, M.S.: «Domestic saving and international capital movements in the long run and in the short run», *European Economic Review* 1983, 21, 129-151.
- FELDSTEIN, M.S. and C. HORIOKA: «Domestic savings and international capital flows», *Economic Journal* 1980, 90, 314-329.
- FULLERTON, DON AND HENDERSON, YOLANDA K.: «Incentive Effects of Taxes on Income from Capital: Alternative Policies in the 1980s», in *The legacy of Reaganomics: Prospects for long-term growth*. Eds. CHARLES R. HULTEN AND ISABEL V. SAWHILL, Washington, DC: Urban Institute Press, 1984, 45-89.
- GLAESER, EDWARD L.: «The Incentive Effects of Property Taxes on Local Governments», Working Paper No. 4987, National Bureau of Economic Research, Inc, 1995, 24.
- HAMILTON, BRUCE W.: «Property Taxes and the Tiebout Hypothesis: Some Empirical Evidence», in EDWIN S. MILLS AND WALLACE E. OATES, 1975a, 13-29.
- «Zoning and Property Taxation in a System of Local Governments», *Urban Stud.*, June 1975b, 12(2), 205-11.
- «Capitalization of Intrajurisdictional Differences in Local Tax Prices», *Amer.Econ.Rev.*, Dec. 1976a, 66(5), 743-53.
- HARBERGER, ARNOLD C.: «The Incidence of the Corporate Income Tax», *J. Polit.Econ.*, June 1962, 70(3), 215-40.
- JANSEN, W. JOS OG GUNTHER G. SCHÜLTZE (1993): «Theory-based measurement of the saving-investment correlation with an application to Norway», *Disc.paper no. 205, series II* Dep. Econ, University of Konstanz.
- MARSHALL, ALFRED. : *Principles of economics*. London: Macmillan, 1890.
- MCDONALD, JOHN F. : «Capital-Land Substitution in Urban Housing: A Survey of Empirical Estimates», *J. Urban Econ.*, Mar. 1991, 9(2), 190-211.
- Incidence of the property tax on commercial real estate: «The case of downtown Chicago», *National Tax Journal*, 1993, vol. 46(2), 135-160.
- MIESZKOWSKI, PETER.: «The Property Tax. An Excises Tax or a Profits Tax?» *J. Public Econ*, Apr. 1972, 1(1), 73-96.
- MIESZKOWSKI, PETER and ZODROW, G.R.: «Taxation and the Tiebout model: The differential effects of head taxes, Taxes on land rents, and property taxes», *Journal of Economics Literature* XXVII, 1989, 1098-1146.
- NETZER, DICK.: *Economics of the property tax*. Washington, D.C: Brookings Institution, 1966.
- OATES, WALLACE E.: «The Effects of Property Taxes and Local Public Spen-

- ding on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis,» *J. Polit. Econ.*, Nov./Dec. 1969, 77(6), 957-71.
- OATES, WALLACE E and SCHWAB, ROBERT M.: «Economic Competition Among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing?» Sloan Working Paper, U. of Maryland, July 1985, 17-85.
- RAUSCHER, MICHAEL: «Tax Competition and Economic Integration. The Triumph of the Market over the State?» Paper presented at the International Institute of Public Finance (IIPF) 51st Congress in Lisbon, 21-24 August 1995.
- ROSEN, H.: *Public Finance* (fourth edition), Irwin, 1995.
- SIMON, H.: «The Incidence of a Tax on urban Real Property» *Quart. J. Econ.*, 1943 (59,3), 398-420.
- SINN, H.W.: «Tax harmonisation and tax competition in Europe», *European Economic Review*, 1990, 34, 489-504.
- STIGLITZ, JOSEPH E.: «The Theory of Local Public Goods Twentyfive Years after Tiebout: A Perspective,» in GEORGE R. ZODROW, 1983, 17-53.
- TIEBOUT, CHARLES M.: «A Pure Theory of Local Expenditures», *J. Polit. Econ.*, Oct. 1956, 64(5), 416-24.
- THOMSON, PROCTER: «The Property Tax and the Rate of Interest», in *The American property tax*. Eds.: GEORGE C.S. BENSON ET AL. Claremont, CA: Lincoln School of Public Finance, 1965, 111-98.
- WASSMER, R.: «Property taxation, property base, and property value: An empirical test of the «New view»». *National Tax Journal*, Vol. XLVI, No. 2.
- WHEATON, WILLIAM C.: «The Incidence of Inter-jurisdictional Differences in Commercial Property Taxes», *Nat. Tax J.*, Dec. 1984, 37(4), 515-27.
- WILDASIN, DAVID E.: «Interjurisdictional Capital Mobility: Fiscal Externality and a Corrective Subsidy.» Discussion paper, Indiana U., Mar. 1986a.
- Urban public finance*. NY: Harwood, 1986b.
- WILSON, JOHN D.: «A Theory of Interregional Tax Competition.» *J. Urban Econ.*, May 1986, 19(3), 296-315.
- «Trade, capital mobility, and tax competition», *Journal of Political Economy*, 1987, Vol. 95(4), 835-856.
- YINGER, JOHN ET AL.: *Property taxes and house values: The theory and estimation of intrajurisdictional property tax capitalization*. San Diego, CA: Academic Press, 1988.
- ZODROW, GEORGE R.: ed. *Local provision of public services: The Tiebout model after twenty-five years*. NY: Academic Press, 1983.
- ZODROW, GEORGE R and MIESZKOWSKI, PETER: «The Incidence of the Property Tax. The Benefit View versus the New View», in GEORGE R. ZODROW, 1983a, 109-29.
- «Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods», *J. Urban Econ.*, May 1986a, 19(3), 356-370.
- «The New View of the Property Tax: A Reformulation», *Reg. Sci. Urban Econ.*, Aug. 1986b, 16(3), 309-27.

Vedlegg 2

Spørreundersøkelse om bruken av eiendomsskatt i kommunene

Utvalget har utført en spørreundersøkelse blant alle landets kommuner med sikte på å kartlegge ulike sider ved gjeldende eiendomsskatt. Utvalget mottok 382 svar. Av disse var det 162 kommuner som skrev ut eiendomsskatt i 1994 og/eller i 1995 og som svarte på hele eller deler av spørreskjemaet. Hovedresultatene fra spørreundersøkelsen er oppsummert i dette vedlegget. På en del spørsmål var det relativt få kommuner som ga svar. I slike tilfeller er svarprosenten (andelen av de 162 kommunene som har sendt inn spørreskjema og som har svart på det aktuelle spørsmålet) angitt. Resultatene fra spørreundersøkelsen kan i de fleste tilfellene gi en indikasjon på hvordan eiendomsskatten er utformet i en stor del av landets kommuner. Fordi svarene i spørreundersøkelsen ikke omfatter alle landets kommuner som har eiendomsskatt, vil utvalget understreke at resultatene ikke nødvendigvis er dekkende for hele landet.

Størstedelen av kommunene (vel 70 pst) som hadde eiendomsskatt i 1994, ilagte eiendomsskatt både på boliger, verk og bruk. Vel en fjerdedel av kommunene svarte at eiendomsskatt kun ble lagt på verk og bruk i kommunen, mens én kommune svarte at eiendomsskatt kun ble lagt på eiendommer i bymessige strøk.

Det var i alt vel 80 pst av kommunene som oppga hvor mange eiendommer i kommunen som var ilagt eiendomsskatt. Svarene indikerer at antall eiendommer som ilegges eiendomsskatt varierer fra 2 til over 50 000 eiendommer.

Vel 70 pst av kommunene svarte på spørsmålet om hvor stor andel av boligene i kommunene som var ilagt eiendomsskatt. I tabell 2.1 er resultatene oppsummert. I størstedelen av disse kommunene ble minst halvparten av boligene ilagt eiendomsskatt.

Tabell 2.1: Andel av boliger som er ilagt eiendomsskatt i kommunene som svarte på dette spørsmålet

Andel	Antall kommuner
0	8
0,1-9	2
10-29	23
30-49	20
50-69	17
70-89	23
90-99	13
100	9

Om lag tre fjerdedeler av kommunene svarte på spørsmålet om hvor stor andel av næringsseiendommene i kommunen som var ilagt eiendomsskatt. Resultatene er oppsummert i tabell 2.2 Tabellen indikerer at i et stort flertall kommunene (som svarte på dette spørsmålet) var over halvparten av næringsseiendommene ilagt eiendomsskatt.

Tabell 2.2: Antall kommuner fordelt etter hvor stor andel av næringsseiendommene i kommunen som er ilagt eiendomsskatt

Andel	Antall kommuner
0	1
0,1-29	8
30-49	7
50-69	13
70-89	24
90-99	35
100	34

Tabell 2.3 viser at de fleste kommunene (som svarte på spørsmålet) har gjennomført en felles taksering av eiendommer i løpet av de 10 siste årene.

Tabell 2.3: Antall kommuner fordelt etter når siste felles taksering ble gjennomført

År	Antall kommuner
før 1970	1
1971-1980	6
1981-1985	30
1986-1990	58
1991-	56

Kommunene ble bedt om å anslå hvor stor andel eiendomsskattetaksten utgjør av omsetningsverdien på boliger. Resultatene indikerer at eiendomsskattetakstene i hovedtyngden av kommunene som svarte på dette spørsmålet utgjør 40 pst eller mindre av markedsverdiene.

Tabell 2.4: Antall kommuner fordelt etter hvor stor andel eiendomsskattetakstene på boliger antas å utgjøre av omsetningsverdiene

Andel	Antall kommuner
0-20 pst.	22
21-40 pst.	63
41-60 pst.	23
61-80 pst.	4
81-100 pst.	1

Kommunene ble også bedt om å anslå hvilken andel eiendomsskattetaksten på næringsseiendommer (inkludert verk, bruk og grunneiendommer) utgjorde av omsetningsverdien på disse eiendommene. Kun 40 pst av kommunene svarte på dette spørsmålet. 12 kommuner oppga at nivået på takstene i forhold til markedsverdier varierte for ulike typer næringsseiendommer, mens 54 kommuner oppga at markedsverdiene på næringsseiendommer sto i om lag samme forhold til nivået på

eiendomsskattetakstene. Resultatene kan indikere at eiendomsskattetakstene i de fleste av disse kommunene ligger godt under markedsverdiene på næringseiendommene.

Tabell 2.5: Antall kommuner fordelt etter nivået på eiendomsskattetakster på næringseiendommer i forhold til markedsverdiene på disse

Nivå på takster på næringseiendommer i forhold til markedsverdier	Antall kommuner
0-40 pst.	20
41-60 pst.	21
61-80 pst.	8
81-100 pst.	5

Knappt 20 pst av kommunene (som svarte på dette spørsmålet) oppga at de benyttet differensierte satser for eiendomsskatteformål, mens størstedelen oppga at de benyttet en felles sats.

Tabell 2.6: Antall kommuner fordelt etter skattesatsen som benyttes for eiendomsskatteformål i kommunen

Nivå på skattesats	Antall kommuner
0,2 pst.	6
0,35-0,49 pst.	9
0,5-0,65 pst.	7
0,7 pst.	108

Det ble stilt spørsmål om det benyttes bunnfradrag ved beregning av eiendomsskatten. 102 kommuner svarte nei. 32 kommuner svarte ja, og av disse oppga 26 kommuner nivået på bunnfradraget.

Tabell 2.7: Antall kommuner fordelt etter nivå på bunnfradrag i eiendomsskatten

Størrelse på bunnfradrag (kroner)	Antall kommuner
0-30 000	9
31 000-50 000	13
51 000- 99 000	2
100 000	2

Vel 70 pst av kommunene svarte på spørsmål om hvor stor andel av inntekten av eiendomsskatten som kom fra hhv verk og bruk, andre næringseiendommer og private boliger. 41 kommuner oppga at hele provenyet kom fra verk og bruk. 51 kommuner svarte at provenyet fra verk og bruk utgjorde mellom 50 og 100 pst av samlet eiendomsskatteproveny i kommunene. 18 kommuner oppga at eiendomsskatt fra boliger utgjorde 50 pst eller mer, mens 1 kommune oppga at eiendomsskatt fra andre næringseiendommer utgjorde mer enn 50 pst av samlet eiendomsskatteproveny i kommunen.

Ved å kombinere kommunenes svar på hvor stor andel eiendomsskatt fra hhv verk og bruk, andre næringseiendommer og boliger utgjør av kommunenes samlede eiendomsskatt med tall fra Statistisk sentralbyrå over samlet eiendomsskatt i disse kommunene, kan en anslå hvordan provenyet samlet fordeler seg. Vel halvparten av det totale provenyet fra eiendomsskatten kan da fordeles. For de kommunene som svarte på disse spørsmålene utgjorde eiendomsskatt på verk og bruk om lag 44 pst. Eiendomsskatt på andre næringseiendommer utgjorde om lag 23 pst for disse kommunene, mens eiendomsskatt på boliger utgjorde om lag 33 pst.

I Ot prp nr 23 (1995-96) ble eiendomsskatt på verk og bruk mv skjønnsmessig anslått til om lag 900 mill kroner i 1996 eller om lag 33 pst av samlet anslått eiendomsskatt. Rødseth-utvalget anslo at samlet eiendomsskatt på verk og bruk mv utgjorde 815 mill kroner i 1991 eller 34 pst. Dette kan indikere at kommuner hvor en stor andel av provenyet fra eiendomsskatten kommer fra kraftverk var overrepresentert blant de som svarte på disse spørsmålene i spørreundersøkelsen.

Vedlegg 3

Utvikling i kommunale kostnader, avgifter og avgiftsinntekter knyttet til eiendomstjenester

1 AVGIFTSFINANSIERTE TJENESTER

Med kommunale avgifter siktes det til brukerbetaling for tjenester som er pålagt brukerne å nytte seg av. Eksempler på slike pålegg finnes i plan- og bygningsloven, forurensningsloven og brannvernloven.

Det kan være hensiktsmessig å skille mellom avgiftskrav som utløses som følge av særskilt søknad fra brukeren, og avgiftskrav som utskrives som følge av et løpende forbruk av tjenesten. I den første kategorien kommer avgifter som byggesaksgebyr og gebyr for kart- og delingsforretninger. Til den siste kategorien hører kloakkavgifter og renovasjonsgebyrer.

Felles for avgiftene står prinsippet om at avgiften ikke skal overstige kommunens kostnader med å betjene brukeren; selvkostprinsippet. På den andre siden sikrer avgiftshjemlene kommunene adgang til å få sine kostnader fullt ut dekket gjennom avgiftsinntekter.

I tillegg til avgiftsinntekter, oppebærer kommuner også betydelige gebyrinntekter fra andre betalingstjenester. Dette kan være i henhold til egenbetalingsordninger innenfor undervisnings- eller helse- og sosialsektoren, men kan også være betalinger for tjenester kommuner tilbyr på linje med private. Inntekter fra brukerbetalinger av denne type tas ikke med i volumet på avgiftsinntektene.

Ut fra den historiske begrunnelse for eiendomsskatten er det naturlig å begrense seg til tjenester knyttet til eiendommer, hvor det svares årlige avgifter. Dette gjelder vann- og kloakk-, renovasjons- og feieavgifter. For de tre første formålenes del er disse tjenestene skilt ut som egne resultatenheter (formål) i kommuneregnskapene. Utgifter til feietjenesten er imidlertid innbakt i en felles resultatenhet for brann- og brannverntjenester. Når det gjelder brann- og feiertjenester er det kun feiedelen som kan dekkes gjennom avgifter. Brann- og brannverntjenester må finansieres gjennom kommunenes frie inntekter.

I tabell 3.1 er utviklingen i avgiftsinntekter og kostnader for de fire tjenesteområdene angitt for perioden 1976-94. Det er oppgitt inntekter og kostnader i millioner 1994-kroner. Avgiftsinntekten har i perioden 1976-94 vokst betydelig mer enn hva kostnadsveksten på tjenesteområdene skulle tilsi. Gjennom perioden 1976-94 er kommunens nettokostnader på tjenesteområdene redusert med 2 mrd. 1994-kroner til 1,7 mrd. kr. i 1994.

Det framgår av tabellen at 70 % av nettokostnadene kan tilskrives brann- og feiervesen, hvor kun en mindre del av kostnadene totalt er mulig å dekke gjennom avgiftsinntekter.

Tabell 3.1: Drifts- og anleggskostnader og avgiftsinntekter på de fire tjenesteområder hvor kostnader helt eller delvis er forutsatt finansiert gjennom eiendomsavgifter (mill 1994-kr)

Tjeneste \ År	1976	1980	1985	1990	1994
Vannforsyning avgiftsinntekt	1296	1465	1440	1763	2054
Vannforsyning drift/anl.kost.	2118	2392	1750	1683	2080

Tabell 3.1: Drifts- og anleggskostnader og avgiftsinntekter på de fire tjenesteområder hvor kostnader helt eller delvis er forutsatt finansiert gjennom eiendomsavgifter (mill 1994-kr)

Tjeneste \ År	1976	1980	1985	1990	1994
Avløpstjen. avgiftsinntekt	414	698	1532	2238	2807
Avløpstjen. drift/anl.kost.	1889	2046	1890	2681	3281
Renov.tjen. avgiftsinntekt	662	799	1257	1694	1915
Renov.tjen drift/anl.kost	1032	1183	1443	1801	1903
Brann/feiertjen. avgiftsinnt	72	73	138	196	311
Brann/feiertjen. drift/anl.kost	1098	1355	1456	1415	1551
Sum avgiftsinntekter	2444	3035	4367	5891	7087
Sum kostnader	6137	6976	6539	7580	8815
Netto kostnader	3693	3941	2172	1689	1728

I tabell 3.2 er inndekningsgraden for de fire tjenesteområdene angitt. Inndekningsgraden er angitt som avgiftsinntektenes andel av drifts- og anleggskostnadene for de ulike tjenesteområdene. Den sterke økningen i avgiftsinntektene på tjenesteområdene har medført at inndeknningen i form av avgifter har økt fra i gjennomsnitt 40 % i 1976 til 80 % i 1994. Ser en bort fra brann- og feiertjenester, hvor det ikke er mulig å oppnå full kostnadsdekning, har inndeknningen økt fra 48% i 1976 til 94 % i 1994. Det må slik sett antas at kommunene i 1994 på områdene vann- avløps- og renovasjonstjenester i hovedsak får dekket sine kostnader gjennom avgifter. På området brann- og feiertjenester har kommunene også i 1994 vesentlige nettokostnader.

Tabell 3.2: Andel av kostnader inndekket gjennom avgiftsinntekter (1976-94)

Tjenester \ År	1976	1980	1985	1990	1994
Vannforsyning inndekn.grad	61	61	82	105	99
Avløpstjeneste inndekn.grad	22	34	81	83	86
Renov.tjeneste inndekn.grad	64	68	87	94	101
Brann/feiertjen. inndekngrad	7	5	9	14	20

Størrelsen på avgiftsinntektene vil kunne påvirkes både av kvalitet, omfang og antall brukere av tjenestene. Statistisk Sentralbyrå har siden 1990, som delindeks til konsumprisindeksen, på grunnlag av en utvalgsundersøkelse, beregnet utviklingen i nivået på de fire kommunale eiendomsavgiftene. Det foreligger ikke statistikk for nivået på avgiftene for tidligere år. I tabell 3.3 er utviklingen i nivået på avgiftene angitt for de fire eiendomsavgiftene. Det er korrigert for konsumprisutviklingen. Endringen utgjør da realøkningen i avgiftsnivået. Realveksten i avgiftsnivået kan forklares både gjennom økt kvalitet på tjenestene og gjennom redusert subsidiering fra kommunenes side gjennom de frie inntektene.

Tabell 3.3: Realvekst i nivå på kommunale eiendomsavgifter 1990-95

Tjenesteområder	Vekst i %
Vannforsyning	18
Avløpstjenester	34
Renovasjonstjenester	14
Feiertjenester	8

Utviklingen i kostnader, jf tabell 3.1 viser en økning utover hva økning i antall abonnenter skulle tilsi og indikerer dermed en kvalitetsheving på tjenestene. Samtidig viser tabell 3.2 at andelen av kostnadene som blir dekket gjennom avgifter har økt og er den faktor som i sterkest grad forklarer veksten i avgiftsnivå.

2 SKATTEFINANSIERTE TJENESTER.

Brukerfinansiering av tjenester er mulig i den grad brukere kan defineres og forbruket spesifiseres. En slik spesifisering er ikke mulig for tjenester som har karakter av offentlige goder. En tjeneste som å sørge for framkommelighet på veger gjennom et planmessig vedlikehold av vegene sommer som vinter, er en tjeneste som var framhevet i forarbeidene til eiendomsskatteloven. Gjennom eiendomsskatt kunne kommuner kompenseres for utgifter knyttet til denne tjenesten. Øvrige tjenester kommuner utfører, med tilsvarende karakteristika, men som ikke var framhevet i forarbeidene, er bl a brannvernberedskap og forvaltning av parker og grønne lunger i tettsteder.

Kommuneregnskapene, som angir kommuners utgifter på tjenesteområder, spesifiserer kommuners utgifter knyttet til veger og vegvedlikehold. For brannvern er utgiftene sammenstilt med feietjenester. Utgifter knyttet til forvaltning av parker og grønne lunger er ikke spesifisert.

Legges det til grunn at inndekningsgraden for feietjenester tilsvarer de øvrige avgiftsfinansierte eiendomstjenestene, var drifts- og anleggskostnader knyttet til brannvern i 1976 på om lag 1 mrd 1994-kroner. I 1994 var disse kostnadene økt til 1,15 mrd kroner.

For tjenester knyttet til veg og vegvedlikehold var kostnadene i 1976 på 1 865 mill 1994-kroner. Leieinntekter, refusjoner mv. beløp seg til 473 mill kr, slik at netto kostnadene beløp seg til omlag 1 400 mill 1994-kroner. I 1994 var brutto kostnader knyttet til veger og vegvedlikehold steget til 3 310 mill kr, mens netto kostnadene utgjorde omlag 1 970 mill kr.

Kostnader knyttet til forvaltning av parker og andre grøntområder er som nevnt ikke spesifisert i datakildene. Det må derfor gjøres anslag som vil være beheftet med vesentlig usikkerhet. Et forsiktig anslag, basert på volumet av de resultatetenheter i kommuneregnskapene hvor de angitte kostnader inngår, vil være 500 mill kr.

Vedlegg 4

Lov av 6. juni 1975 nr 29 om eigedomsskatt til kommunane med forskrifter

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

1. kapitlet – Kva lova gjeld

§ 1 Eigedomsskatt til kommunane vert utskriven etter reglane i denne lova. Med skatteår er i lova meint det almanakkåret (budsjettåret) som eigedomsskatten vert utskriven for.

Med eigedomsskattekontoret er meint det kontoret som har med å skriva ut skatten.

§ 2 Kommunestyret avgjer om det skal skrivast ut eigedomsskatt i kommunen.

§ 3 Kommunestyret kan berre skriva ut eigedomsskatt i klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang. Utan omsyn til om det i kommunen er område som nemnd i første punktum eller ikkje, kan kommunestyret velja å skriva ut eigedomsskatt berre på verk og bruk som nemnde i § 4 andre leden andre og tredje punktum. Vedtaket kan gjelda for heile kommunen når vilkåra etter første punktum er stetta.

2. kapitlet – Skattepliktige eigedomar

§ 4 Eigedomsskatt vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1 januar i skatteåret i dei kommunane eller områda der det skal skrivast ut slik skatt etter §§ 2 eller 3.

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

§ 5 Fri for eigedomsskatt er:

- a) Eigedom som staten eig, så langt
 - eigedomen vert nytta av Kongen eller kongehuset, Stortinget eller Regjeringa
 - eigedomen vert nytta til kulturelle føremål, slik som idrettsanlegg, musè, teater, skulpturar m.v.
 - eigedomen har historisk bygg eller anlegg
 - eigedomen vert nytta av Forsvaret til forsvarsanlegg eller avgrensa leirområde

- eigedomen tilhøyrrer staten sine samferdselsforetak så langt dei tener almennyttige føremål
 - eigedomen er vassfall, fabrikk eller anna føretak som staten eig og som tener almennyttige føremål
- b) Eigedom som høyrer til jernvegar til almenn bruk, så langt og så lenge eigedomen vert nytta i verksemda.
 - c) Kyrkjer.
 - d) Eigedomar som kommunen sjølv eig.
 - e) Legasjons- og konsulateigedomar som ein annan stat eig, når den andre staten fritenk norsk eigedom for tilsvarende skatt hjå seg.

Departementet kan gje nærare regler til utfylling og avgrensing av denne bestemmelsen.

§ 6 (Oppheva ved lov 15 mai 1992 nr. 45.)

§ 7 Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

- a) Eigedom åt stiftingar eller institusjonar som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten.
- b) Bygning som har historisk verdi.
- c) Bygning som heilt eller i nokon mon vert nytta til husvære. Fritaket kan gjelda i opptil 20 år frå den tida bygningen vart ferdig. Formannskapet eller det utvalet som er nemnt i lova om styret i kommunane § 25, kan få fullmakt til å avgjera einskildsaker om skattefritak.
- d) Bygning og grunn i visse luter av kommunen.
- e) Eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk. Det er høve til å fastsetja at eigedomsskatt berre skal svarast av ein del av takstverdet for eigedomar av dei sistnemnde slaga.

3. kapitlet – Skattegrunnlaget

§ 8 Eigedomsskatten skal reknast ut etter verdet (taksten) som eigedomen vert sett i ved likninga året før skatteåret.

Vert det med heimel i § 12, bokstav b, nytta ulike skattøyrar for bygningar og grunn, skal det fastsetjast særskilde skattegrunnlag for bygningar og for grunn i samband med den likninga som er nemnd i første leden.

Er det klaga til høgre likningsinstans på verdsetjinga, eller er verdsetjinga under prøving for domstolane, skal eigedomsskatten likevel reknast ut etter det verdet som vart sett ved likninga. Når spørsmålet er endeleg avgjort, skal skatten rettast i samsvare med den siste avgjerda.

§ 9 Vert ein eigedom riven eller øydelagd før 1 januar i skatteåret, skal det gjevast eit førebels frådrag i skatten etter skjøn. Seinare vert eigedomsskatten utrekna etter det verdet som eigedomen vert sett i ved likninga i skatteåret. Føresegnene i § 8, andre leden, gjeld på tilsvarende måte.

4. kapitlet – Skattesatser

§ 10 Kommunestyret fastset kvart år i samband med budsjettet kva satsar og reglar som skal nyttast ved utskriving av eigedomsskatt for det komande skatteåret.

§ 11 Eigedomsskatten skal vera minst kr 2 og ikkje meir enn kr 7 for kvar kr 1.000 av takstverdet. For gardsbruk og skogbruk skal skatten ikkje vera meir enn kr 4 for kvart kr 1.000.

Kommunestyret kan fastsetje botnfrådrag i eigedomsskatten for alle sjølvstendige bustaddelar i faste eigedomar som ikkje vert nytta i næringsverksemd.

§ 12 Kommunestyret kan fastsetja ulike skattøyre for:

- a) Bustaddelen i eigedomar med sjølvstendige bustaddelar.
- b) Grunneigedomar som det står hus på, og huslause grunneigedomar.
- c) Bygningar og grunn.
- d) Avgrensa område som nemnde i § 3.
- e) Verk og bruk i område som ikkje er utbygd på byvis, jfr. § 4, andre leden, andre og tredje punktum.

§ 13 Første året det vert utskrive eigedomsskatt i ein kommune eller ein lut av kommunen, må skatten ikkje vera større enn kr 2 av kvart kr 1.000 av takstverdet. Seinare kan skatten ikkje i noko år aukast med meir enn kr 2 for kvart kr 1.000. Skatten kan likevel aukast med kr 3 for kvart kr 1.000 for huslause grunneigedomar. Skatten kan aukast med kr 3 for kvart kr 1.000 for eigedomar som nemnde i § 12 bokstav a same år som kommunen innfører botnfrådrag i eigedomsskatten. For gardsbruk eller skogbruk som vert ilikna eigedomsskatt etter § 3, skal grensene etter første og andre punktum vera kr 1 for kvart kr 1.000 av takstverdet. Skattøyret kan ikkje aukast same år som botnfrådrag fell bort. Derimot kan eigedomsskatten setjast ned til dei nemnde minstegrensene frå eit år til det neste utan omsyn til kor høg skattesatsen er frå før.

Får ein kommune nye grenser, skal reglane i første leden ikkje vera til hinder for at det på eigedomar i område som kjem med i kommunen, vert skrive ut eigedomsskatt etter same satsar som før utvidinga.

5. kapitlet – Utskriving av skatten

§ 14 Eigedomsskattekontoret skriv ut eigedomsskatten.

Skatten skal så langt råd er, vera utskriven før 1 mars i skatteåret. Første året kommunen nyttar botnfrådrag i eigedomsskatten er det likevel tilstrekkeleg at skatten så langt råd er, vert utskriven før 1. april i skatteåret.

Kvar skattesum skal rundast av nedover til næraste heile krone.

Vert skatten for ein eigedom mindre enn kr. 50, skal det ikkje skrivast ut skatt.

Samstundes med at skattelistas utlagd (sjå § 15), skal det sendast skattesetel til eigaren (skattyaren).

§ 15 Eigedomsskattekontoret fører ei eigedomsskatteliste der alle faste eigedomar i kommunen vert førde opp og like eins verdet deira anten dei er skattskyldige eller ikkje. I lista skal og stå kva for skattesatsar som er nytta og kor stor den utskrivne skatten for kvar eigedom er. I ei tilleggsliste skal dei eigedomane først opp som er fritekne for eigedomsskatt heilt eller i nokon mon.

Eigedomsskattelistas utlagd skal liggja ute til offentleg gjennomsyn i minst 3 veker etter at det er kunngjort at lista er lagd ut.

Avskrift av skattelista vert sendt kommunekasseraren og kommuneettersynet.

§ 16 Eigedomsskattekontoret kan retta mistak i skatteutskrivinga så lenge skatteåret ikkje er ute. Innan same frist kan det og skriva ut skatt på eigedomar det av mistak ikkje er skrive ut skatt på.

Eigaren (skattyteren) skal ha melding om rettingar etter første leden.

§ 17 Er det i strid med føresegnene i denne lova ikkje skrive ut eigedomsskatt, eller er det skrive ut for liten skatt av andre grunnar enn dei som er nemnde i § 16, skal utskrivinga rettast i samsvar med dei skattesatsane og reglane som galdt for vedkomande år.

Når eigedomsskatt ikkje er skriven ut, eller er skriven ut med for låg sum av di verdet er sett for lågt ved likninga, skal utskrivinga rettast berre så langt likninga vert brigda etter kapittel 9 i likningslova.

Når eigedomsskatt ikkje er skriven ut eller er skriven ut med for låg sum av di lova er mistydd eller det er gjort mistak i rettsspørsmål, kan utskrivinga ikkje rettast i andre høve enn dei som er nemnde i førre leden så langt retting går ut over eigaren (skattyteren).

Retten til å retta utskrivinga slik at det går ut over eigaren (skattyteren), er spilt om retten ikkje vert nytta innan 2 år frå utgangen av det året skatten gjeld for.

Er det skrive ut eigedomsskatt i strid med føresegnene i denne lova, eller er det skrive ut for høg skatt, skal utskrivinga rettast så langt krav på attendebetaling ikkje er foraldra.

§ 18 Likningskontoret skal gjeva eigedomsskattekontoret alle opplysningar det ligg inne med og som trengst til utskriving av eigedomsskatten.

6. kapitlet – Administrativ og rettsleg prøving

§ 19 Eigaren (skattyteren) kan klaga på den utskrivne eigedomsskatten. Klaga må gjevast inn skriftleg til eigedomsskattekontoret innan tre veker frå den dagen det vart kunngjort at eigedomsskattelista var utlagd eller skattesetelen vart send i samsvar med § 14.

Klaga kan ikkje gjelda det verdet som er sett på eigedomen ved likninga.

Er eigedomen bortleigd og skal leigaren svara eigedomsskatten, har leigaren likevel høve til å klaga over det verdet som ligg til grunn for eigedomsskatten. Klaga må vera sett fram for likningsnemnda i den kommunen der eigedomen ligg, innan fristen som er nemnd i første leden. Avgjerd i klagesaka får verknad også for formueslikninga åt eigaren.

§ 20 Klage etter § 19, første leden, på utskriven eigedomsskatt vert avgjort av ei nemnd som kommunestyret vel. Kommunestyret kan anten oppretta ei eiga nemnd til å ta seg av oppgåvene eller leggja oppgåvene til ei anna kommunal nemnd.

§ 21 Ingen kan vera med i klagenemnda og avgjera ei klage

- a) når han eig, har pant i, leiger eller bur til leige på den eigedomen klaga gjeld,
- b) når han er skyld eller verskyld i opp- eller nedstigande line eller i sideline så nær som sysken med nokon som er i eit slikt høve som nemnd under a,
- c) når han er eller har vore gift med eller trulova med eller er fosterfar eller fostermor eller fosterbarn til ein eigar,

- d) når han er verje for nokon som er i eit slikt høve som nemnd under a,
- e) når han styrer eller er med i styret for eit selskap, eit lag, ein sparebank, ei stifting eller ein offentlig skipnad som eig, har pant i, leiger eller bur til leige på eigedomen.

Ein nemndmedlem er like eins ugild når det er til stades andre særlege omstende som er skikka til å veikja tiltrua til at han står fritt.

Nemnda avgjer sjølv om ein nemndmedlem er ugild.

§ 22 Klagemennda granskar, så langt det trengst, dei ting klaga gjeld.

Klaga vert avgjort i orskurd med ei stutt grunngjeving for avgjerda.

Når nemnda har føre ei klage, er sjefen for eiendomsskattekontoret med i drøftingane, men ikkje i avgjerda.

Klagemennda kan ikkje avgjera ei klage utan minst to nemndmedlemar er med i avgjerda. Står røystene likt, gjer røysta til leiaren utslaget.

§ 23 Føresegnene i lov nr. 2 frå 21. november 1952 § 48, nr. 5, 6 og 7, gjeld på tilsvarende vis for søksmål og namsrettstvistar om eiendomsskatt. Kommunen er part i saker om eiendomsskatt.

7. kapitlet – Oppgjerd og innkrevjing

§ 24 Eiendomsskatten skal svarast til skatteinnkrevjaren i den kommunen der skatten er utskriven.

§ 25 Eiendomsskatten skal ytast i terminar så som kommunestyret fastset.

Skatteinnkrevjaren kan i særlege høve gjeva utsetjing.

Eiendomsskatten skal ytast til fastsett tid og med dei summene som først er fastsette, endå om det er sendt inn klage over utskrivinga eller utskrivingsgrunnlaget, eller dei står under prøving for ein klageinstans eller domstolane.

§ 26 Av eiendomsskatt som ikkje er oppgjort seinast rette betalingsdagen, eller vert betalt attende, skal det svarast rente i samsvar med reglar som Kongen gjev.

§ 27 Forfalt eiendomsskatt er sikra med lovpant i eigedomen etter pantelova § 6-1. Kravet er også tvangsgrunnlag for utlegg. Eiendomsskatten kan krevjast inn av kommunekasseraren etter reglane for innkrevjing av skatt.

Fylkesmannen kan gjeva skatteinnkrevjaren fullmakt til å halda panting for skattekrav etter denne lova. På førehand skal saka leggjast fram for kommunestyret til fråsegn.

8. kapitlet – Ymse føresegner

§ 28 Gjer særlege grunnar at det kom til å verta sær urimeleg om heile eiendomsskatten vart innkravd, kan skatten setjast ned eller ettergjevast.

I slik sak gjer formannskapet vedtak etter at det utvalet som er nemnt i lov nr. 2 fra 21 november 1952 § 42, har hatt høve til å seia meininga si.

§ 29 Reglane i likningslova § 3-13 om teingsplikt gjeld på tilsvarende måte for tenestemenn og nemndmedlemar som er med på å skriva ut eiendomsskatt.

§ 30 Reglane i § 13 er ikkje til hinder for at det i eigedomsskatt vert utskrive minst det same som sist vart utskrive etter reglane i landskattelova.

For Det Kongelege Myntverket skal eigedomsskatten kvart år vera kr. 20.000.

§ 31 Forvaltningslova skal ikkje gjelda for førehaving av saker etter denne lova.

§ 32 Vedkomande departement kan gjeva reglar til utfylling og gjennomføring av lova og fastsetja skjema og liknande som departementet meiner trengst.

§ 33 Denne lova, bortsett frå §§ 8, 9, 17 andre leden, og 18-22 tek til å gjelda 1 januar 1976 og får verknad første gongen ved utlikning- og utrekning av eigedomsskatt for skatteåret 1976. Frå same tid held § 6 i lov frå 11 juli 1947 nr. 8 og lov frå 4 mars 1960 om tillegg til skattelovene for landet og byane frå 18 august 1911 opp å gjelda, sjå likevel andre leden.

§§ 8, 9, 17 andre leden, og 18-22 i denne lova tek til å gjelda frå den tid som vert fastsett av Kongen. Til dei sistnemnde reglane vert sette i kraft, skal føresegnene om fastsetjing av grunnlaget for eigedomsskatten og klage over dette i skattelov for byane frå 18 august 1911 §§ 4, 5 og 9, tredje til sjuande leden, jfr. § 10 i denne lova, og lova frå 4 mars 1960 I, § 2, jfr. § 3, andre leden, i denne lova, slik dei lyder 31 desember 1975, halda fram å gjelda. Det same gjeld for reglar som er eller vert gjevne med heimel i desse føresegnene.

Kommunestyret kan gjere vedtak om at den siste årsmenne verdsettjinga for utskriving av eigedomsskatt, skal gjelde fram til reglane i § 8 vert sette i kraft.

Skattelov for byane av 18 aug 1911 nr 9 §§ 4, 5 og 9

§ 4 Enhver eiendoms skatteverdi fastsettes ved taksering. Almindelig taksering foregår hvert 10de år, medmindre bystyret under særegne forhold beslutter, at ny taksering tidligere skal finne sted. Verdsettelsene skjer på kommunens bekostning ved dertil av bystyret særskilt oppnevnte takstmenn. Under særegne forhold kan bystyret også beslutte, at taksering først skal finne sted senere, dog ikke over 3 år fra den tid, da taksering ordinært skulde ha vært avholdt. Til sådan beslutning utkreves samtykke av vedkommende regjeringsdepartement. Overtakst ved det dobbelte antall på samme måte oppnevnte menn finner sted, når det forlanges av formannskapet eller vedkommende skattyder.

Når særlige grunner foreligger, kan vedkommende departement samtykke i at bystyret oppnevner – istedenfor takstmenn som nevnt i foregående ledd – en sakkyndig nemnd til å ansette skatteverdien på grunnlag av forslag fra ansatte besiktellesmenn. Disse ansettelsener regnes som takst ved anvendelse av reglene i dette kapittel. Klager over ansettelsener avgjøres av en sakkyndig ankenemnd etter forutgående besiktigelse. Departementet kan i disse tilfelle også samtykke i at alminnelig revisjon av ansettelsener foregår oftere enn hvert tiende år.

I tiden mellom de alminnelige eiendomstakseringer skal omverdsettelse 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.

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

Naar begjæring om omværdsettelse fremsættes av den skattepligtige, har denne at tilsvare omkostningene ved samme. Begjæringen må i tilfelle være framsatt innen 1 nov i året forut for skatteåret.

§ 5 Ved takseringen 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.

Ved værdsættelse av fabrikker og andre industrielle anlæg medtages maskiner og andet, som hører anlægget til og er nødvendige for anlæggets øiemed. Dog medtages ikke arbeidsmaskiner med tilbehør, eller hvad dermed kan sættes i klasse, som ikke utgjør en integrerende del av anlægget.

§ 9 På faste eiendommer som tilhører Kongsberg Våpenfabrikk og Den Kongelige Mynt utlignes eiendomsskatt til Kongsberg kommune uten hinder av bestemmelsene i § 7, b. Skatteplikten for våpenfabrikken bortfaller så lenge og i den utstrekning eiendommene disponeres til kommunale formål.

Verdien av de eiendommer som tilhører Våpenfabrikken fastsettes av en overtakstnemnd på 3 medlemmer. Overtakst kan kreves avholdt av en overtakstnemnd på 5 medlemmer. Medlemmene av de to nemnder oppnevnes av Riksskattestyret.

Takseringen foregår hvert femte år. I mellomtiden kan det kreves ny takst når forholdene i vesentlig grad har endret seg etter at siste takst ble holdt.

Riksskattestyret fastsetter nærmere regler om utførelsen av takseringen, derunder om protokollasjon av takstene.

Utgiftene ved takstene deles likt mellom kommunen og den skattepliktige. Ved overtakst bæres omkostningene i sin helhet av den som har krevd taksten når utfallet går ham imot eller taksten blir uforandret.

For øvrig gjelder de alminnelige bestemmelser om eiendomsskatt, derunder vedtekter som omhandlet i § 6.

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

I

§ 1 Kommunestyret kan treffe vedtak om, at eiendomsskatt til herredet blir å utskrive etter reglene i skattelov for byene av 18 aug 1911. Vedtaket kan gjelde en klart avgrenset del eller flere klart avgrensede deler av herredet. Vedtaket kan også gjøres gjeldende for hele herredet når kommunestyret finner at forholdene tilsier det. Vedtak som nevnt kan dog ikke gjøres gjeldende for strøk som er skilt ut som bygningsskommune (lov av 22 feb 1924 § 1).

Kommunestyret i en by kan på tilsvarende måte treffe vedtak om at eiendomsskatt blir å utskrive etter reglene i skattelov for landet av 18 aug 1911 på eiendommer som ikke faller inn under lovens § 8b. Vedtaket kan gjelde en klart avgrenset del eller flere klart avgrensede deler av byen. Eiendomsskatten skal i så fall utskrives på det grunnlag som gjaldt ved vedkommende bydels overgang fra herredsskommune til bykommune. Ved senere deling av eiendommer fordeler oppmålingsmyndighetene skattegrunnlaget.

§ 2 Når vedtak som nevnt i § 1, første ledd, er truffet, må alminnelig taksering, herunder dog ikke mulige overtakster, være avsluttet innen utgangen av juni i det år

skatt etter takstverdien første gang skal svares. For område hvor alminnelig eiendomstaksering etter byskatteloven er foretatt tidligere, behøver ny alminnelig taksering ikke å foretas for 10 år etter den eldre taksering.

Lov av 17. desember 1982 nr 82 om mellombels tillegg til lov av 6 juni 1975 nr 29 om eiendomsskatt til kommunane.

I

Kommunestyret kan gjere vedtak om auke av det verdet (taksten) som eigheten vart sett i ved den siste årsmøne verdsettjninga for utskriving av eiendomsskatt. Kommunestyret kan dessutan gjere vedtak om at det skal gjerast eit tilsvarande tillegg for dei eighedomane som er verdsette særskilt før eit tidspunkt som kommunestyret fastset. Auken kan skje stegvis over fleire år, men må ikkje vere meir enn 10 prosent av det opphævelege skattegrunnlaget for kvart år etter 10-årsfristen for den siste årsmøne verdsettjninga, likevel slik at skatteåret 1983 vert rekna som første året for slikt tillegg.

II

Reglane under I gjeld frå og med skatteåret 1985 og så lenge § 8 i lov om eiendomsskatt til kommunane ikkje er sett i kraft.

Forskrift av 18. desember 1987 nr 977 om rentegodtgjersle når eiendomsskatt vert innbetalt for seint eller betalt attende

Fastsett ved kgl.res. av 18. desember 1987 med heimel i lov av 6 juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 26. Fremja av Finans- og tolldepartementet. Endret 16. februar 1990 nr. 115, 21. desember 1990 nr. 1024, 10. januar 1992 nr. 11, 15. juli 1994 nr. 680.

I

§ 1 Av eiendomsskatt til kommunane som ikkje er oppgjord seinast rette betalingsdagen, skal det svarast rente med 12 prosent for kvart år, rekna frå rette innbetalingsdagen og til skatten vert betalt.

§ 2 Av eiendomsskatt til kommunane som vert betalt attende, skal det svarast rente med 6 prosent for kvart år, rekna frå betalingsdagen og til skatten vert betalt attende.

§ 3 Skyldnaden til å svara rente gjeld berre for eiendomsskatt som er på kr 200 eller meir. Renta skal utreknast etter at skatten er avrunda nedetter til næraste 100 kr. Samla rente på under kr 10 skal ikkje innkrevast eller betalast attende.

II

Reglane under I tek til å gjelda 1. januar 1988 og får verknad første gongen for oppgjerd av eiendomsskatt som vert innkravd eller betalt attende etter 31. desember 1987. Frå same tid held kgl.res. 28. mai 1978 med føresegner om renteplikt ved for sein innbetaling av eiendomsskatt, opp å gjelda.

Endringane av 15 juli 1994 nr. 680 tek til å gjelda for rente som påløpar frå og med 1. september 1994.

For krav kor rente svarast for kvar månad etter tidlegare reglar, gjeld følgjande:

- a) På beløp som ikkje er betalt til rett tid, vert renter for påbyrja og ikkje utløpt månad innan 1. september å frafalle.
 - b) På beløp som ikkje er betalt attende til rett tid, skal det svarast rente for heil månad av månad som er påbyrja og ikkje utløpt innan 1. september 1994.
- Deretter regnes renter etter dei nye reglane.

Forskrift av 18. november 1992 nr 850 om avgrensning av eiendomsskatt på statlige eiendommer

Fastsatt av Finans- og tolldepartementet 18. november 1992 med hjemmel i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 5 annet ledd.

§ 1 Kommunalt vedtak om å utskrive eiendomsskatt omfatter også statlig eiendom som kan benyttes til bolig, kontorvirksomhet eller annen forretningsmessig virksomhet, uten at et må foretas grunnleggende endringer i eiendommen.

Er vilkårene for utskriving av eiendomsskatt etter denne forskrift oppfylt for en del av en statlig eiendom, gjelder skatteplikten denne del. Kommunen kan la være å utskrive eiendomsskatt på slik del når den er uvesentlig.

Er vilkårene for utskrivning av eiendomsskatt etter denne forskrift oppfylt for en del av en bygning, takseres en andel av tomtearealet svarende til forholdstallet mellom bygningens totalareal og arealet av den del som er eiendomsskattepliktig. Dersom det er mulig å skille ut en særskilt del av tomtegrunnen som eiendomsskattepliktig, skal denne delen likevel takseres direkte.

§ 2 Unntatt fra skatteplikten for statlig eiendom etter § 1 er blant annet eiendom eller den del av en eiendom som

- benyttes av Kongen eller Kongehuset, Stortinget, domstolene, Regjeringen eller departementene. Skatteplikten gjelder likevel eiendommer som stilles til disposisjon for privat bruk for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, ansatte i Stortinget, ansatte ved domstolene eller ansatte i departementene.
- benyttes til kulturformål som eksempelvis museums-, utstillings-, eller teatervirksomhet, forsamlingslokaler, idrettsanlegg m.v. Unntaket omfatter også kontorlokaler m.v. som benyttes i forbindelse med utøvelsen av kulturformålet.
- har historisk bygg eller anlegg. Ved vurderingen av om et bygg eller anlegg er historisk, skal det blant annet legges vekt på om bygget eller anlegget har særlig kulturhistorisk eller arkitektonisk verdi.
- benyttes av Forsvaret til forsvarsanlegg eller avgrenset leirområde, så langt eiendommen ligger innenfor ytre avsperring av vedkommende forsvarsanlegg eller leirområde.
- tilhøre statens samferdselsforetak og som tjener allmennyttige formål. Unntaket omfatter samferdselsforetakenes tekniske infrastruktur og andre deler av eiendommen som er nødvendige for drift av virksomheten. Unntatt er således blant annet skinneganger, den del av stasjonsbygning eller terminalbygg for reisende eller gods som benyttes i direkte forbindelse med befordring av personer eller gods, verksteder, vaskehaller, hangarer, rullebaner, oppstillingsplasser for fly og andre tekniske anlegg på flyplasser, ekspedisjonslokaler for post, postterminaler og teletekniske anlegg. Unntatt er også kontorlokaler som benyttes i for-

- bindelse med administrasjon av samferdselsvirksomheten.
- er vannfall, fabrikk eller annen virksomhet som tjener allmenntilganglig formål.
 - er fengsel. Unntaket omfatter ikke lokaler som benyttes til administrasjon eller til boligformål for andre enn innsatte.
 - er sykehus. Unntaket omfatter ikke lokaler som benyttes til administrasjon, boligformål for andre enn pasienter eller pårørende, forretningsvirksomhet eller som kan benyttes til ervervsmessig laboratorievirksomhet.
 - er undervisningsinstitusjon. Unntaket omfatter ikke lokaler som benyttes til administrasjon, boligformål, forretningsvirksomhet eller som kan benyttes til ervervsmessig laboratorievirksomhet.

§ 3 Denne forskrift trer i kraft fra og med skatteåret 1992.

Forskrift av 11. februar 1993 nr 107 om innhenting av opplysninger ved fastsettelse av bunnfradrag

Fastsatt av Finans- og tolldepartementet 11. februar 1993 med hjemmel i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 32.

I

§ 1 Kommunen kan innhente opplysninger om antall selvstendige boenheter i faste eiendommer i kommunen og om noen av disse boenhetene benyttes i forbindelse med næringsvirksomhet.

Innhenting av opplysninger etter denne forskrift forutsetter at kommunestyret har truffet vedtak om bruk av bunnfradrag i eiendomsskattetakstene for vedkommende skatteår, jf. lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 11.

§ 2 Plikten til å avgi opplysninger etter denne forskrift påhviler eiendommens eier. I boligselskaper og boligsameier som har eget styre påhviler plikten likevel dette organ.

§ 3 Opplysninger etter denne forskrift kan innhentes ved skjema som fastsettes av kommunen.

Skjemaet skal inneholde

- kommunens retningslinjer for avgrensning av selvstendige boenheter,
- felt for angivelse av antall selvstendige boenheter i eiendommen i henhold til kommunens retningslinjer,
- felt for angivelse av hvilke selvstendige boenheter i eiendommen som benyttes i forbindelse med næringsvirksomhet,
- opplysning om hvor skjemaet skal leveres.

Skjemaet skal også tydelig gi opplysning om forhold som nevnt i § 4 vedrørende tilfredsstillende utfylling og innsendelsesfrist.

Skjemaet kan inneholde felt hvor den som er opplysningspliktig etter eget ønske kan gi særskilte opplysninger av betydning for fastsettelse av bunnfradrag.

§ 4 Frist for innsendelse av skjema kan ikke settes kortere enn 4 uker etter at skjemaene ble utsendt.

Kommunen kan vedta at det ikke skal fastsettes bunnfradrag i eiendomsskattetakstene for eiendommer hvor tilfredsstillende utfylt skjema ikke er innsendt innen gjeldende frist.

Godtgjør noen innen fristens utløp at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere korrekt utfylt skjema innen fristen, skal kommunen etter skriftlig søknad gi utsetting.

Forsinket skjema godtas når fristoversittelsen må anses som særlig unnskyldelig på grunn av årsak som ikke kan legges vedkommende til last.

II

Denne forskrift trer i kraft straks.

Andre utgaver av dokumentet

Hent opp dokumentet i HTML-format

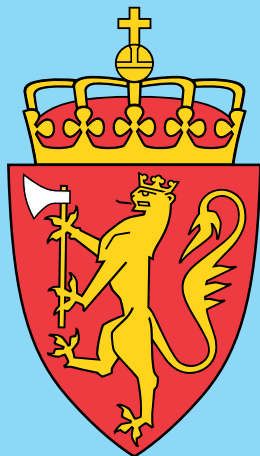
Slik ser det ut med Internett browser mot CD-ROM'en


NORGES OFFENTLIGE UTREDNINGER NOU 1994:4
Kontrollen med «de hemmelige tjenester»
Samstilling fra EOS-kommisjonen, oppnevnt ved Kgl. resolusjon 24. september 1993 Avgitt 7. februar 1994
• Overordningsplan • Innholdsfortegnelse
Utgiver: STATENS FORVALTNINGSTJENESTE SENKON STATENS TRYKKNING
Trykt utgave: ISSN: 0333-2306 ISBN: 82-583-0279-5 Trykk: Falch Høstingrykk as, Oslo OSLO 1994
Elektronisk utgave: ISSN: 0806-2633 (NOU Computerfile) e-ISSN: 82-583-0279-5 / DOCUMENT NOU 1994: 4/NO HTML-versjon: Falch Inform as, Oslo

Du må ha en Internett browser for å gjøre dette

Hent opp i tekstformat (RTF)


NOU NORGES OFFENTLIGE UTREDNINGER
TITTEL
INNLEDNING
KAPITLER
VEDLEGG



NOU

NORGES OFFENTLIGE UTREDNINGER

1994

1995

1996

ODIN

HVIS DU
HAR INTERNETT

HJELP BRUKERDOKUMENTASJON

