

# Utskriving av eiendomsskatt for 2015 i Midtre Gauldal kommune

21. oktober 2016 (sak 2016/1368)

Saken gjelder utskrivningen av eiendomsskatt for 2015 i Midtre Gauldal kommune. Kommunen skrev ut eiendomsskatten 15. september 2015 etter at kommunestyret i desember 2014 vedtok å innføre eiendomsskatt på alle eiendommer i kommunen. Takseringen av eiendommene foregikk i perioden mai – august 2015.

Etter eidegdomsskattelova § 14 annet ledd skal eiendomsskatten skrives ut «så langt råd er ... før 1. mars i skatteåret».

Ombudsmannen har kommet til at kommunen ikke hadde anledning til å skrive ut eiendomsskatten så sent i skatteåret. Etter fristbestemmelsen må kommunen igangsette takseringen tilstrekkelig tidlig til at det er realistisk å anta at skatten blir skrevet ut innen 1. mars i skatteåret. Midtre Gauldal kommune er derfor forpliktet til å tilbakebetale eiendomsskatten for 2015 til alle skattyterne, og ombudsmannen ber om å bli orientert om når dette vil bli iverksatt.

## Sakens bakgrunn og undersøkelsen herfra

En privatperson klaget til ombudsmannen over at eiendomsskatten var skrevet ut for sent på hans eiendom i Midtre Gauldal kommune.

Kommunestyret i Midtre Gauldal kommune vedtok 8. desember 2014 å innføre eiendomsskatt på alle faste eiendommer i kommunen fra og med skatteåret 2015. Fra før hadde kommunen eiendomsskatt på verk og bruk. Adgangen til å sette et bunnfradrag ble ikke benyttet. Kommunen la ut eiendomsskattetakstene til offentlig ettersyn 15. september 2015, og skattosedlene ble samtidig sendt ut til skattyterne.

I eidegdomsskattelova § 14 annet ledd står det at «[s]katten skal så langt råd er, vera utskreven før 1. mars i skatteåret». Ombudsmannen fant grunn til å undersøke saken på generelt grunnlag og av eget tiltak, jf. sivilombudsmannsloven § 5. I brev 20. mai 2016 ble Midtre Gauldal kommune bedt om å opplyse grunnen til at eiendomsskatten for 2015 først ble utskrevet 15. september 2015. Dersom Midtre Gauldal kommune sto fast ved at utskrivningen for 2015 var lovlig, ble det bedt om en begrunnelse for dette.

Midtre Gauldal kommune svarte i brev 23. juni 2016. Til bakgrunnen for at utskrivningen først skjedde i september måned svarte kommunen i hovedsak følgende:

«I forbindelse med utvidelsen av området for eiendomsskatt så besluttet kommunen at ny alminnelig taksering skulle foretas for samtlige eiendommer i kommunen (dvs. også verk og bruk). Kommunestyret fattet vedtaket for å kunne ha økonomi til å opprettholde et godt og forsvarlig tjenestetilbud for kommunens innbyggere.

Kommunen inngikk den 9. februar 2015 avtale med takseringsfirmaet Eskan AS. Eskan AS skulle bistå kommunen i arbeidet med fastsetting av eiendomsskattetakster for kommunens eiendommer.

Selve takseringsarbeidet ble gjennomført i perioden mai-august 2015, med besiktigelse av eiendommene, før eiendomsskatten ble utskrevet i september 2015. En viktig årsak til at takseringsarbeidet ble gjort nettopp i denne perioden, var at snøsmeltingen først da hadde gjort det mulig å ta seg frem til eiendommer som ligger vanskelig tilgjengelig i vintermånedene.»

Deretter ga kommunen sin begrunnelse for at utskrivningen ikke var lovstridig:

«Utgangspunktet er at eiendomsskatten skal skrives ut før 1. mars i skatteåret. Av bestemmelsens første punktum fremgår det imidlertid at dette ikke er noen absolutt frist. Det er bestemt at skatten «så langt råd er» skal utskrives innen 1. mars. I særlige tilfeller innrømmes altså kommunen en tilleggsfrist for utskrivning.

Spørsmålet er om tilleggsfristen – «så langt råd er» - i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd kommer til anvendelse slik at utskrivningen er gyldig, til tross for at utskrivningen skjedde etter 1. mars i skatteåret.

Kommunen mener at den har handlet i et slikt tempo som rimeligvis kan kreves i forbindelse med eiendomsskatteutskrivningen for skatteåret 2015 og anser utskrivningen for gyldig. Så snart det var fattet vedtak om innføring av eiendomsskatt på alle faste eiendommer i hele kommunen, påbegynte kommunen arbeidet med å forberede og tilrettelegge for utskrivning av eiendomsskatt for skatteåret 2015. Det ble blant annet anskaffet nødvendige dataprogrammer, foretatt kvalitetssikring av byggdatabaser, utarbeidet informasjonsbrosjyrer til kommunens innbyggere osv. Videre ble det i løpet av få uker opprettet kontakt med kompetente takseringsfirmaer, og avtale ble inngått med Eskan AS så raskt som mulig og forsvarlig. Deretter startet det omfattende arbeidet med å besiktige og takser kommunens eiendommer. I informasjonsbrosjyre som ble sendt til alle husstander i mai 2015 ble det informert om at befaring for takseringsformål vil skje i perioden mai-august, og med etterfølgende utskrivning i september. Kommunen informerte videre om eiendomsskatt på kommunens hjemmesider.

Som nevnt ville snøforholdene i kommunen ha gjort befaring og taksering på et tidligere tidspunkt svært vanskelig. Ved å befare de aktuelle eiendommer først etter at snøen hadde forsvunnet, sikret kommunen en effektiv og ikke minst forsvarlig verdsettelsesprosess. Det understrekes og at Midtre Gauldal kommune dekker et areal på 1 860 kvadratkilometer. Til sammenligning er hele Vestfold fylke 2 225 kvadratkilometer. Geografiske, topografiske og klimamessige forhold tilsier at den befaringssjebben kommunen utførte, ble gjort så raskt som omstendighetene tillater, og at det har vært en effektiv prosess fra kommunens side.

I lys av dette kan kommunen heller ikke sies å ha brukt uforholdsmessig lang tid på takseringsarbeidet.

Oppsummert så er kommunens syn at utskrivning av eiendomsskatt for 2015 er gyldig, da tilleggsfristen i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd kommer til anvendelse.»

Etter dette ble ombudsmannen gjort oppmerksom på at en skattyter hadde tatt ut søksmål mot kommunen og at saken var berammet i Sør-Trøndelag tingrett. Ombudsmannen stanset derfor undersøkelsen av saken, jf. sivilombudsmannsloven § 4. Da det ble inngått et utenomrettslig forlik mellom skattyteren og kommunen, ble undersøkelsen i eget tiltak-saken gjenopptatt her. I brev 19. august 2016 ble kommunen stilt spørsmål om den ville gi opplysninger om bakgrunnen for forlikavtalen eller om det var andre/ytterligere argumenter for kommunens syn som kommunen ønsket å gi til ombudsmannen.

Midtre Gauldal kommune kom med følgende merknad til saken:

«Kommunens beveggrunner for å inngå forlik var å unngå ytterligere bruk av tids og administrative ressurser på saksforholdet, samt å ikke øke kostnadsbildet i saken.

Til informasjon angis at kommunen skrev ut 4299 skattesedler, og har mottatt og behandlet frem til nå 378 klager. Av disse var kun 9 klager, før klagefristens utløp, spørsmål knyttet til utskrivningstidspunkt, og etter klagefrist mottok kommunen ytterligere 7 klager knyttet til samme tema.

En del av klagene kom som en følge av presseoppslag, men det kan ikke hevdes å ha vært mye «oppmerksomhet» omkring temaet blant kommunens innbyggere.

Klagene for øvrig er håndtert ved ordinær klagebehandling, har funnet sin løsning, og det gjenstår nå ikke ytterligere i saken.»

## Ombudsmannen syn på saken

Eiendomsskatt er en kommunal skatt, og det er kommunestyret som avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen, jf. eieendomsskattelova § 2. Det er også kommunestyret som avgjør omfanget av skatten innenfor rammen av eieendomsskattelova § 3. Fremgangsmåten ved fastsettelsen av eiendomsskatten består av tre elementer: Finne skattegrunnlaget (verdsettingen av eiendommene) regulert i kapittel 3 i loven, kommunestyret må vedta skattesatser – lovens kapittel 4 og deretter må kommunen skrive ut eiendomsskatten – lovens kapittel 5. Tidspunktet for utskrivningen er regulert i eieendomsskattelova § 14. Her siteres første og annet ledd av bestemmelsen:

«Eieendomsskattekontoret skriv ut eieendomsskatten.

Skatten skal så langt råd er, vera utskreven før 1. mars i skatteåret. Første året kommunen nyttar botnfrådrag i eieendomsskatten er det likevel tilstrekkeleg at skatten så langt råd er, vert utskreven før 1. april i skatteåret. Første året det vert skrive ut eieendomsskatt i ein kommune, må allmenn taksering og utskrivning vere avslutta innan utgongen av juni i dette året. Dette gjeld likevel ikkje for moglege overtakstar.»

Midtre Gauldal kommune har opplyst at det i kommunestyret ble besluttet å gjennomføre en ny alminnelig taksering i forbindelse med at eiendomsskatten ble utvidet til å omfatte alle eiendommer i kommunen. Fra før var kun verk og bruk belagt med eiendomsskatt. Det er utvilsomt tid- og arbeidskrevende å gjennomføre en ny alminnelig taksering. Selv om en kommune har hatt eiendomsskatt på enkelte eiendommer fra før, er det ikke unaturlig at det tar tid å etablere takstnemnder og administrasjon, og sørge for kunnskap om regelverket. Det er til dels ulike takseringsmåter for ulike eiendomstyper, og forrige takseringsrunde kan ligge

mange år tilbake i tid. Likevel vil ikke fristen innen «utgangen av juni» komme til anvendelse. Denne lengre fristen er etter lovens ordlyd forbeholdt det første året det blir skrevet ut eiendomsskatt. Dette samsvarer med Finansdepartementets forståelse av regelens forgjenger som sto i § 2 i tilleggslov 4. mars 1960 til skattelover for landet og for byene av 18. august 1911 og gjaldt frem til 1. januar 2013, se note 93 til eiedomsskattelova på Rettsdata.no.

Fristen for Midtre Gauldal kommunes utskrivning av eiendomsskatt for 2015 var altså «så langt råd er ... før 1. mars». Denne tidlige fristen sto ikke i byskatteloven og landskatteloven, men var ny med eiedomsskattelova 1975. I Ot.prp. nr. 44 (1974-1975) side 14 i merknaden til bestemmelsen står det at «[e]i tilsvarande føresegn stod tidlegare i skattetakstvedtektene». I utkast til skattetakstvedtekter utarbeidet av Finansdepartementet sto det i § 14 fjerde ledd: «Eiendomsskatten skal så vidt mulig være utskrevet og skattsedler utsendt innen 1. mars i skatteåret», se vedlegg i Harboe, Eiendomsskatt – kommentarutgave (2. utg. 2004) side 191 flg. Formålet med fristen er at skattyterne tidlig i året skal få vite hvor stor eiendomsskatt det blir på eiendommen. Fristbestemmelsen viser avveiningen mellom hensynet til kommunens arbeidsbyrde med utskrivningen av eiendomsskatten, og hensynet til at borgeren tidlig i året skal bli kjent med byrden som kommunen pålegger ham eller henne. Skattyteren vil som oftest være kjent med skattesatsen som bestemmes i forbindelse med budsjettbehandlingen året før utskrivningen, men taksten – som er en vesentlig faktor – vil først bli kjent ved utleggingen av skattelistedene. Så langt ombudsmannen er kjent med, er det nå praksis for å legge ut skattelistedene først samtidig eller rett før skattosedlene sendes ut. Skatten skal betales i terminer, jf. § 25 første ledd, og implisitt betyr dette at skatten betales med minst to innbetalinger fordelt jevnt i året. Forutsetningsvis må skatten da skrives ut tidlig i skatteåret.

Ordlyden i eiedomsskattelova § 14 angir, slik kommunen skriver, en ikke absolutt frist. Hvilke forhold som kan begrunne en forsinkelse, og hvor stor forsinkelsen kan være, må vurderes konkret. Enkelte rammer vil likevel gjelde generelt. Det er naturlig å forstå «[s]å langt råd er» som en henvisning til det som så vidt mulig er praktisk å gjennomføre. Etter § 14 første ledd er det eiendomsskattekontoret som står for utskrivningen av skatten. Det er derfor nærliggende å tolke bestemmelsen slik at det siktes til praktiske utfordringer eiendomsskattekontoret støter på ved utskrivningen. Eiendomsskatten er utskrevet når skattelistede er lagt ut til offentlig gjennomsyn og skattoseddelen er utsendt til skattyterne. Lovens struktur forutsetter at taksering og fastsetting av skattesatser, som er behandlet i lovens foregående kapitler, allerede er utført. I Finansdepartementets utkast til skattetakstvedtekter § 7 første ledd ble det forutsatt at takseringen er avsluttet innen 1. desember forut for skatteåret.

I juridisk teori og i Finansdepartementets uttalelser er det også gitt uttrykk for den forståelsen som er beskrevet ovenfor. Finansdepartementet skrev i brev 11. mars 1983 til en bedrift (Utvalget 1983 side 338) at det ble «antatt at ny alminnelig taksering må besluttes og påbegynnes til slik tid at det er realistisk mulighet for å oppfylle intensjonene». Departementet skrev også at fristen «ikke kan oversettes uten at det foreligger spesielle grunner og at en for sen iverksettelse av taksering normalt ikke er tilstrekkelig grunn». Både Stavang og Harboe viser til arbeidsforholdene ved eiendomsskattekontoret som en grunn til at skatten kan skrives ut etter fristen (se Harboe, Eiendomsskatteloven med kommentarer, 1984, Universitetsforlaget, side 82 og Stavang, Eiendomsskatt, 1994, Kommuneforlaget side 82). I Harboe, Eiendomsskatt - kommentarutgave, (2. utg. 2004) Universitetsforlaget, side 115 og 116 er det i hovedsak vist til Finansdepartementets syn.

Ombudsmannen er enig i den forståelsen som Finansdepartementet og juridisk teori har av bestemmelsen. I sak 2007/2010 uttalte ombudsmannen i et (upublisert) avsluttende brev 17. juni 2008 blant annet følgende:

«Videre bør det kunne sees hen til om årsaken til forsinkelsen er praktiske vanskeligheter som kommunen kan møte som følge av at eiendomsskatteutskrivning er en form for «masseforvaltning», eller om årsakene til forsinkelsene er forhold som kommunen kan bebreides for ikke å ha løst eller ordnet på et tidligere tidspunkt.»

Det kan vanskelig sees at det er andre enn praktiske og uforutsette forhold ved utskrivningen som kan gi kommunen anledning til å skrive ut etter utgangen av februar.

Kommunestyret i Midtre Gauldal kommune vedtok 8. desember 2014 å utvide slik at det skulle skrives ut eiendomsskatt på alle eiendommer i kommunen. I sak PS 76/14 Handlingsprogram med økonomiplan 2015 – 2018 var det fra rådmannens innstilling foreslått som punkt 6 at det skulle iverksettes taksering av alle eiendommer slik at det kunne skrives ut eiendomsskatt fra 2016. Dette ble vedtatt av formannskapet 24. november 2014. Partiene Høyre, Bygdelista for Midtre Gauldal og Fremskrittspartiet la frem et forslag om eiendomsskatt fra 2015 og med skattesats på 2 promille. Dette forslaget fikk 17 stemmer og flertall. Et forslag fra Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti og Venstre om å innføre eiendomsskatt for hele kommunen, men der ligningsverdien skulle ligge til grunn for beregningen av inntekspotensialet, fikk 16 stemmer. Forslaget fra formannskapet fikk ingen stemmer og falt. Kommunen har opplyst at 9. februar 2015 ble det inngått en avtale med et takseringsfirma og at takseringen foregikk i tidsrommet mai til august. Ombudsmannen har for øvrig merket seg at rammer og retningslinjer for takseringen ble vedtatt 27. august 2015 etter at befaringsene i det store og hele var avsluttet.

En stor kommune med spredt bebyggelse der flere eiendommer ligger vanskelig tilgjengelig deler av året, vil utvilsomt være arbeidskrevende å takserer. Dette er imidlertid faktorer som kommunen må ta høyde for ved utarbeidelsen av en realistisk fremdriftsplan. Midtre Gauldal kommune har ikke hatt en fremdriftsplan der det var mulig å få skrevet ut taksten før 1. mars 2015. I det hele er det vanskelig å se at en geografisk stor kommune med en topografi som Midtre Gauldal vil klare å gjennomføre en alminnelig taksering og skrive ut eiendomsskatten i skatteåret. Redegjørelsen kommunen har gitt underbygger kommunens standpunkt om at takseringsarbeidet ikke har tatt uforholdsmessig lang tid. Etter ombudsmannens syn er det mye som taler for at takseringen må være gjennomført før 1. mars i skatteåret for at adgangen til en utvidelse av utskrivelsesfristen kommer til anvendelse.

Etter ombudsmannens mening vil yttergrensen for når en kommune kan skrive ut eiendomsskatt, være utgangen av juni i skatteåret – som er den absolutte fristen for første gangs utskrivning av eiendomsskatt. Eieendomsskattelova § 14 andre ledd tredje punktum bestemmer uttrykkelig at ved første gangs utskrivning av eiendomsskatt, «må» allmenn taksering og utskrivning være gjennomført før utgangen av juni måned. Dette vil da være yttergrensen som omfatter enhver allmenn taksering og utskrivning; også der første gangs utskrivning av eiendomsskatt har vært begrenset til verk og bruk.

Saken gir ikke grunn til nærmere å vurdere hvilke praktiske utfordringer som i denne saken kunne ha gitt grunn til utsatt frist eller hvor lang tid kommunen kunne ha overskredet utgangspunktet, som er 1. mars. Midtre Gauldal kommunes påpekning av at skattyterne var kjent med at det ble eiendomsskatt, at det var varslet at utskrivningen ville skje i september

med utsendelse av faktura i oktober og desember og at det var kun få skattytere som klaget over for sent utskrevet eiendomsskatt, ivaretar et stykke på vei de samme hensyn som de lovpålagte fristreglene. Imidlertid er det vanskelig å se at det kan være avgjørende. Det samme gjelder kommunens uttalte behov for inntektene i 2015 «for å opprettholde et godt og forsvarlig tjenestetilbud» for kommunens innbyggere. Dette er selvsagt et viktig og prisverdig formål, men ikke avgjørende ved fortolkningen av eiendomsskattelovas fristregler.

Tidligere var det uklart om den tidlige fristen i § 14 skulle «forstås som en ordensforskrift – en mild anmodning til kommunen om å være tidlig ute – eller om kommunen mister retten til å skrive ut eiendomsskatt dersom fristen oversittes uten at tungtveiende grunner for dette kan påberopes», se Harboe 1984 side 82. Det ble vist til at Finansdepartementet hadde «vaklet» noe i forståelsen av bestemmelsen. Etter dette er praksis fra Finansdepartementet tydeliggjort ved blant annet en merknad til bestemmelsen på Rettsdata.no der det står at «adgangen til å skrive ut eiendomsskatt normalt [vil] bortfalle når fristen oversittes» i de tilfellene taksten påbegynnes senere enn til den tiden det er realistisk å få skrevet ut skatten før 1. mars. Samme syn synes å komme til uttrykk i Finansdepartementets uttalelse (UFIN-2006-4A – UTV-2006-332), som gjaldt oversittelse av frist for utskriving av eiendomsskatt. Bestemmelsens formål om å ivareta borgernes behov for tidlig i året å bli kjent med hvilken økonomisk byrde kommunen vil pålegge dem, taler for en ikke for liberal forståelse av bestemmelsen. Ombudsmannen la i sak 2007/2010 til grunn at bestemmelsen ikke er en ordensforskrift.

## Oppsummering og konklusjon

Ombudsmannen har forståelse for at kommunestyret desember 2014 innførte eiendomsskatt for alle eiendommer allerede fra 2015 fordi det var et prekært behov for økte inntekter i kommunen. Kommunen må imidlertid ha en realistisk fremdriftsplan der det tas sikte på at utskrivingen skal skje før 1. mars i skatteåret. Kommunen må også ta med i beregningen kommunens størrelse, at flere eiendommer vil være vanskelig tilgjengelig i vinterhalvåret og at takseringsarbeidet vil være omfattende. Selv om kommunen etter forholdene har gjennomført en effektiv og forsvarlig takserings- og utskrivingssprosess, er utfordringene med å gjennomføre arbeidet med allmenn taksering i en kommune som Midtre Gauldal antagelig av en slik karakter at eiendomsskattelova ikke gjør det mulig å gjennomføre en gyldig allmenn utskriving av eiendomsskatt i 2015 basert på innføringsvedtak i kommunestyret i desember 2014. I alle tilfelle gir ikke eiendomsskattelova hjemmel til å skrive ut eiendomsskatten 15. september i skatteåret, altså etter utgangen av juni måned i skatteåret.

Følgen av dette blir at Midtre Gauldal kommune må tilbakebetale eiendomsskatten for 2015 til alle skattyterne, uavhengig av om de har klaget på eiendomsskatten. Midtre Gauldal kommune bes orientere ombudsmannen om når dette vil bli iverksatt.

For sen utskriving for 2015 innebærer neppe at takstene ikke kan brukes for utskriving for 2016 og påfølgende år. Ombudsmannen har ikke tatt stilling til om takseringen fra før 2015 som har ligget til grunn for utskriving av eiendomsskatt for verk og bruk, kan benyttes for disse objektene i 2015.