

**SIVILOMBUDSMANNEN**

## Uttalelse

Sak: 2015/2514

### **Eget tiltak – klageadgang i saker om nedsettelse/ettergivelse av- og fritak for eiendomsskatt**

*Ombudsmannen har av eget tiltak undersøkt klageadgang og klageordningen i saker om nedsettelse/ettergivelse av- og fritak for eiendomsskatt. Undersøkelsen har både vært rettet mot kommunene for å avklare praksis og Finansdepartementet for å få departementets syn.*

*Svarene fra kommunene viste at mange kommuner ikke praktiserer klageadgang i saker om nedsettelse/ettergivelse og i saker om fritak. Blandt de kommunene som ga klageadgang, var det stor variasjon vedrørende hvilket organ som var klageinstans.*

*Etter ordlyden i eiendomsskatteloven § 20 skal alle klager behandles av en kommunal nemnd som velges av kommunestyret. Undersøkelsene av saken herfra har vist at den klageordningen eiendomsskattelova § 20 generelt gir anvisning på også for fritakssaker etter § 7, harmonerer dårlig med de grunnleggende behov for rettssikkerhet ved reell to-instansbehandling som følger av hovedregelen i forvaltningsloven § 28. Det er derfor spørsmål om det her har oppstått en utilsiktet virkning av regelverket. Ombudsmannen ber Finansdepartementet om å vurdere å gå gjennom klageadgang og klageordning for disse sakene på nytt.*

### **Sakens bakgrunn og undersøkelsene herfra**

Kommunestyret avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Da undersøkelsene i denne saken ble foretatt, hadde 365 av 428 kommuner innført eiendomsskatt.

Innenfor rammene som er oppstilt i eiendomsskattelova, har kommunen stor frihet til å bestemme omfang og skattenivå. Enkelte eiendommer skal etter loven være fri for eiendomsskatt, jf. § 5. I tillegg har kommunestyret myndighet til å fritta nærmere definerte eiendommer fra eiendomsskatt, jf. § 7. Eiendomsskattelova har dessuten i § 28 en

bestemmelse om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt der «særlege grunnar [gjer] at det kom til å verta sær surs urimeleg om heile eigedomsskatten var innkravd».

I denne saken er det klageadgangen i saker behandlet etter eigedomsskattelova §§ 7 og 28 som har vært undersøkt.

Frem til 2013 var det en bestemmelse i eigedomsskattelova § 31 som uttrykkelig unntok forvaltningslovens regler fra behandlingen av saker om eiendomsskatt. Ved en lovendring 22. juni 2012 nr. 44 med virkning fra skatteåret 2013, ble hovedregelen den motsatte; at forvaltningsloven gjelder for «førehaving av eigedomsskattesaker», jf. § 29. Unntaket fra dette utgangspunktet er der det er gitt særskilte regler i eigedomsskattelova, jf. også forvaltningsloven § 1.

I forbindelse med undersøkelsen av en konkret klagesak her (sak 2015/2380) ble ombudsmannen oppmerksom på at det var sprikende praksis for om kommunene ga klageadgang i saker om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt. I brev 10. september 2015 herfra til Finansdepartementet ble det bedt om departementets syn på om det etter lovendringen som trådte i kraft i 2013, gjelder en klageadgang for skattyter i saker om nedsettelse/ettergivelse og i saker om fritak fra eiendomsskatt etter § 7.

Finansdepartementet svarte 13. oktober 2015 at «eventuelle enkeltvedtak om nedsettelse, ettergivelse og fritak fra eiendomsskatt kan påklages etter forvaltningsloven § 28».

Kommunesektorens organisasjon (KS) har i e-post 10. april 2016 og 25. august 2016 gitt noen merknader i saken. Ombudsmannen har også fått oversendt kopi av brev 5. juni 2015 fra KS til Finansdepartementet og svar 5. januar 2016 fra departementet til KS.

### **Oppsummering av svarene fra kommunene i den systematiske undersøkelsen**

I KOSTRA-tallene for eiendomsskatt (KOSTRA står for Kommune-Stat-Rapportering, og gir statistikk om ressursinnsatsen, prioriteringer og måloppnåelse i kommuner, bydeler og fylkeskommuner) som er publisert på Statistisk sentralbyrås nettsted, er det oppgitt at 365 kommuner hadde innført eiendomsskatt i 2016. Kommunene ble i brev herfra 7. april 2016 stilt følgende spørsmål:

1. Praktiserer kommunen klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse etter eigedomsskattelova § 28?
2. Hvilket organ er i tilfellet klageorgan i slike saker?
3. Gir kommunen klageadgang på avgjørelser (eventuelt enkelte avgjørelser) om fritak i medhold av eigedomsskattelova § 7?
4. Hvordan er klagebehandlingen i så fall organisert?

I løpet av 2016 og januar 2017 mottok ombudsmannen svar fra samtlige kommuner.

Flere kommuner har i sine svar opplyst at det kun er innført eiendomsskatt på verk og bruk i kommunen, og at det derfor verken er aktuelt med saker om nedsettelse/ettergivelse eller med fritak. I følge KOSTRA-tallene gjaldt dette 78 kommuner i 2016.



Til klageadgangen og klageorgan i saker om nedsettelse og ettergivelse etter § 28 svarte omtrent 40 prosent av kommunene at de praktiserte klageadgang, mens ca. 12 prosent av kommunene svarte at det ikke ble praktisert klageadgang. Resterende kommuner svarte at de ikke hadde hatt noen saker om ettergivelse og nedsettelse. Av de kommunene som svarte positivt på klageadgang, var det forskjellige svar på hvilket organ som behandlet klagen. Svarene fordelte seg på Fylkesmannen, formannskapet, kommunestyret, overskattetakstnemnda/sakkyndig ankenemnd og kommunens alminnelige klagenemnd. Omtrent 60 kommuner svarte at kommunestyret eller en kommunal klagenemnd behandlet klagen.

Når det gjelder klageadgang og klageordning for saker om fritak i medhold av § 7, svarte omtrent 45 prosent av kommunene at det ble praktisert klageadgang, mens 19 prosent av kommunene ikke praktiserte klageadgang. Resterende kommuner svarte at de ikke hadde hatt noen saker om fritak etter denne bestemmelsen. Klageorganet i kommuner med klageadgang ble oppgitt å være Fylkesmannen, kommunestyret, overskattetakstnemnda/sakkyndig klagenemnd, kommunal klagenemnd, formannskapet eller kommunens administrasjon. Omtrent 35 kommuner oppga Fylkesmannen som klageorgan, mens i overkant av 40 kommuner oppga kommunestyret. Det var 10 kommuner som opplyste at klageorganet var en kommunal klagenemnd.

### **Ombudsmannens syn på saken**

#### *1. Klageadgang i saker om ettergivelse/nedsettelse av eiendomsskatt*

Ombudsmannen har 29. mars 2016 uttalt sitt syn på klageadgang i saker om nedsettelse/ettergivelse av eiendomsskatt i sak 2015/2380. Fra denne uttalelsen siteres:

«Ombudsmannen har vært i tvil om det har vært tilsiktet med den generelle lovendringen å etablere en klageordning også for begjæringer om nedsettelse og ettergivelse etter § 28. I tillegg kommer at vedtak om å avslå krav på nedsettelse og ettergivelse på billighetsgrunnlag, er beslutninger som etter sin karakter ligger i ytterkant av enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven.

Ombudsmannen har tatt opp spørsmålet om klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse i en egen sak på generelt grunnlag og av eget initiativ (sak 2015/2514) med Finansdepartementet. Departementet svarte i brev 13. oktober 2015, og uttalte følgende om klageadgangen:

«Utgangspunktet er at klagereglene i forvaltningsloven gjelder i eiendomsskattesaker. I forarbeidene til endringsloven uttalte departementet at det vil følge av tolkning hvilke eiendomsskattevedtak som er enkeltvedtak og forskrifter, og at det normalt ikke vil være tvil om hvilken type vedtak det er snakk om, jf. Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 3.5.9.2. Departementet mener at eventuelle enkeltvedtak om nedsettelse, ettergivelse og fritak fra eiendomsskatt kan påklages etter forvaltningsloven § 28.»

Etter forvaltningsloven gjelder det som nevnt en alminnelig klageadgang på enkeltvedtak etter § 28. At en avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt er enkeltvedtak, må nok legges til grunn. En eventuell nedsettelse eller ettergivelse skjer av hensyn til skattyter (skylderen), og ikke på grunnlag av «privat autonomi» av innfordringsmessige hensyn. Avgjørelsen «treffes under

utøving av offentlig myndighet», og er «bestemmende for rettigheter eller plikter» til bestemte personer, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav a og b.

Eigedomsskattelova § 29 annet ledd oppstiller særlige unntak og presiseringer fra forvaltningsloven uten å omhandle klageretten i forvaltningsloven § 28. Det er således ikke gitt eksplisitt unntak for klageadgangen på ettergivelseskrav på billighetsgrunnlag i § 29 slik det er gjort for nokså tilsvarende krav i skattebetalingsloven §§ 3-3 første ledd jf. 15-1 tredje ledd første punktum.

Avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt er enkeltvedtak som kan påklages i medhold av forvaltningsloven § 28. Forvaltningsloven § 28 annet ledd regulerer hvilket organ som er klageinstans. Her vil det som utgangspunkt være kommunestyret som må behandle klagen.»

Til saksbehandlingen av søknader om nedsettelse/ettergivelse uttalte ombudsmannen at det ikke er adgang for en kommune til å sette frist for slike søknader. Det ble også lagt til grunn at «[s]kattytere må kunne søke gjennom hele skatteåret, og må også, i alle fall som et utgangspunkt, kunne søke flere ganger i løpet av et år».

Forvaltningsloven oppstiller krav til saksbehandlingen av en klage på et enkeltvedtak, og som derfor vil gjelde i saker om nedsettelse/ettergivelse.

## *2. Klageadgang i saker om fritak av eiendomsskatt*

Eigedomsskattelova har to bestemmelser som gjelder fritak for eiendomsskatt. De lovbestemte fritakene er angitt i § 5. Så langt ombudsmannen er kjent med, praktiseres det klageadgang for enkeltvedtak truffet etter denne bestemmelsen. Klageorganet er overskattetakstnemnda/sakkyndig ankenemnd. Klageadgangen i saker om fritak i medhold av § 5 har ikke vært gjenstand for ombudsmannens undersøkelser i denne saken.

I eigedomsskattelova § 7 er kommunen gitt en diskresjonær adgang til å fritta nærmere definerte eiendommer helt eller delvis fra eiendomsskatt:

«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 kommuneloven § 10, kan få fullmakt til å avgjera einskildsaker om skattefritak.
- d) Bygning og grunn i visse luter av kommunen.
- e) Fritidsbustader»

Kommunestyret har en vid adgang til å unnta både enkelte eiendommer, områder og eiendomstyper fra skatteplikt. Myndigheten tilligger kommunestyret og kan ikke delegeres. Unntak gjelder for avgjørelser av enkeltsaker etter bestemmelsens bokstav c, som legger



myndigheten til formannskapet eller et fast utvalg, jf. Harboe, Eiendomsskatt, kommentarutgave 2. utgave (2004) side 71.

Enkeltvedtak gjelder rettigheter eller plikter til en eller flere bestemte personer, treffes under utøving av offentlig myndighet og er generelt eller konkret bestemmende for rettigheter eller plikter til private personer, jf. forvaltningsloven § 2. Mange av avgjørelsene kommunestyret treffer om fritak, vil være enkeltvedtak. Kommunestyrets beslutninger om fritak for bestemte områder (luter) etter § 7 bokstav d) eller generelt fritak for fritidseiendommer etter § 7 bokstav e), er derimot antagelig å anse som forskrifter.

Anvendelsen av forvaltningsloven i eiendomsskattesaker ble ved lovendringen som trådte i kraft januar 2013 «snudd» fra generelt å være unntatt for behandlingen av eiendomsskattesaker til generelt å komme til anvendelse. Selve klageadgangen for enkeltvedtak og hva som er klageorgan, er regulert i forvaltningsloven § 28, så fremt det ikke er særskilt regulert i lov, jf. forvaltningsloven § 1. Eieendomsskattelova har ingen bestemmelser som uttrykkelig unntar enkeltvedtak fra klageadgang. Adgangen til å unnta enkelte avgjørelser fra klagerett i forskrifts form, jf. forvaltningsloven § 28 fjerde ledd, er heller ikke benyttet for eiendomsskatt.

Etter dette må det legges til grunn at enkeltvedtak som gjelder fritak, kan påklages.

Spørsmålet er dernest om eieendomsskattelova har særlige regler om klageorgan for behandling av klager i saker om fritak i medhold av § 7 der det er kommunestyret som har truffet vedtaket i første instans.

Klageordningen i eiendomsskattesaker var gjenstand for bred omtale i Høringsnotat fra Finansdepartementet – saksbehandlingsregler for eiendomsskatt 15. november 2010. Departementet foreslo at klage over takseringen fortsatt skulle gå til en kommunal nemnd, men at «klage over eiendomsskatt som gjelder annet enn verdsettelse skal gå til fylkesmannen». Imidlertid skulle det presiseres i loven at Fylkesmannen «bare kan overprøve lovligheten i vedtak som treffes under fritt skjønn, herunder klager over manglende fritak for eiendomsskatt etter eieendomsskattelova § 7», jf. høringsnotatet side 37. Departementets forslag var utformet som en endring av eieendomsskattelova §§ 19 og 20. Forslaget var som følger:

«§ 19 første og andre ledd skal lyde:

§ 19. Eigaren (skattytaren) kan klaga på den utskrivne eieendomsskatten.

...

§ 20 skal lyde:

§ 20. Klage etter § 19 over anna enn verdsetjing, vert avgjord av fylkesmannen, dersom ikkje kommunen tar klagen til følgje. Fylkesmannen kan ikkje overprøve det frie skjønnnet til kommunen.

Klage etter § 19, som gjeld verdsetjing, vert avgjord 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.»

De fleste høringsinstansene, herunder KS, var imot departementets forslag om at Fylkesmannen skulle være klageinstans. Høringsinstansenes syn er sammenfattet i Prop. 112 L (2011-2012) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 3 side 37. Departementet skrev at «[d]en viktigaste innvendinga er at forslaget fører til at nokre klager må bli handsama av både klageorgana». Finansdepartementet nevnte det tilfellet at skattyteren klager over taksten, som ville gått til en kommunal nemnd, samtidig med at begrunnelse mangler og at det foreligger maktmisbruk, som ville gått til Fylkesmannen. Det andre eksempelet departementet nevnte var der en klager prinsipalt over at en eiendom ikke skal regnes som verk og bruk og subsidiært over taksten. I et slikt tilfelle ville den prinsipale påstanden bli prøvd av Fylkesmannen, mens klagen over taksten ville gått til den kommunale nemnda. Departementet kom til at i disse tilfellene var det grunn til å tro at klagebehandlingen ville bli forsinket, og at klageorganene ville drive med dobbeltarbeid. Det ble også vist til at det kunne være vanskelig for skattyter å vite hvor klagen skulle sendes. Etter dette kom departementet til at praktiske hensyn og hensynet til å gjøre klagebehandlingen enklere «taler for at alle klager blir handsama av eitt og same klageorgan». Departementet skrev så: «Etter ei ny vurdering har departementet kome til at det bør vere berre eitt klageorgan i eigedomsskattesaker» - og det ble presisert at det bør være kommunalt, jf. proposisjonen øverst på side 38 og side 39.

Eigedomsskattelova § 19 er noe endret fra forslaget i høringsbrevet, men ikke på punkter som er av betydning for denne saken. Derimot ble § 20 endret for å synliggjøre departementets endrede standpunkt. Bestemmelsen er nå formulert generelt:

«Klage vert avgjort av ei nemnd som kommunestyret vel, dersom ikkje kommunen tar klagen til følge. Kommunestyret kan anten opprette ei eiga nemnd til å ta seg av oppgåvene eller leggje oppgåvene til ei anna kommunal nemnd.»

Om klageadgang på enkeltvedtak om fritak truffet i medhold av § 7 skrev Finansdepartementet i brevet 13. oktober 2015 til ombudsmannen:

«Eigedomsskattelova § 7 åpner for at kommunen kan velge å frita eiendommer fra eigedomsskatt dersom bestemte vilkår er oppfylt. Det er opp til kommunens frie skjønn om det skal gis fritak etter eigedomsskattelova § 7, og om fritak skal gis helt eller delvis. Avveiningen kan som regel ikke overprøves av domstolene. Domstolen kan prøve fullt ut hvorvidt en institusjon faller innenfor loven på den måten at kommunen har kompetanse til å frita den, men det er opp til kommunen å avgjøre hvorvidt den ønsker å frita slike institusjoner. Kommunen må ikke drive vilkårlig forskjellsbehandling mv. i sin fritakspraksis, dvs. at ulik behandling krever en saklig begrunnelse. Domstolen kan overprøve om kommunen har drevet myndighetsmisbruk eller brutt kravet om likebehandling.

Kommunelovens regler om kommunale organers behandling av saker gjelder også i eigedomsskattesaker. Kommuneloven § 59 inneholder regler om lovlighetskontroll av vedtak etter mindretallsklage. Ordningen 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 det som ligger innenfor kommunens frie skjønn å bestemme. I høringsnotatet og forarbeidene la departementet til grunn at det ikke var nødvendig med særskilte regler om kontroll med kommunestyrets vedtak utover reglene i kommuneloven § 59 om mindretallsklage. Begrunnelsen var blant annet at



eiendomsskatten er en frivillig kommunal skatt, og at hensynet til kommunalt selvstyre taler mot at kommunestyrets vedtak innenfor rammen av kommunens frie skjønn skal være gjenstand for klage. Dersom kommunen treffer enkeltvedtak som gjelder fritaksbestemmelsene i eiendomsskattelova § 7 mener imidlertid departementet at vedtaket kan påklages etter forvaltningsloven § 28. For ordens skyld opplyser departementet om at det følger av eiendomsskattelova § 20 at klager over eiendomsskattevedtak avgjøres av en kommunal nemnd.»

Myndigheten til å gi fritak etter § 7 er lagt til kommunestyret. Enkeltvedtak om fritak etter denne bestemmelsen treffes derfor i første instans av kommunestyret. Det forvaltningsrettslige utgangspunktet er at enkeltvedtak truffet av kommunestyret går til behandling i departementet (evt. Fylkesmannen) som klageinstans, jf. forvaltningsloven § 28 annet ledd. Den statlige overprøvingen av kommunens frie skjønn er begrenset i medhold av forvaltningsloven § 34 annet ledd siste punktum.

Klageordningen i eiendomsskattelova § 20 er utformet generelt, og gir spesifikk anvisning på en kommunal nemnd oppnevnt av kommunestyret som klageorgan. Imidlertid forutsetter en klageadgang en reell to-instansbehandling. Dette er en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti for borgeren som nå kommer til anvendelse for eiendomsskattytere ved at forvaltningsloven er gjort generelt gjeldende i eiendomsskattesaker. Ordlyden i eiendomsskattelova § 20 er klar. Samtidig vil ombudsmannen peke på at en klageordning med en kommunal nemnd oppnevnt av det samme kommunestyret som har truffet enkeltvedtaket i første instans, ikke er en tillitvekkende klageordning for å sikre en reell prøving i to instanser.

Høringsinstansenes generelle innvending mot Fylkesmannen som klageorgan var at denne ordningen ikke ville ivareta det kommunale selvstyret i eiendomsskattesaker. Det ble i forlengelsen av dette problematisert om kommunen med en to-sporet klageordning ville bli avskåret fra å få prøvd for domstolene om Fylkesmannens syn var i strid med loven. I høringsinstansenes innvendinger mot en to-sporet klageordning ble det vist til at det allerede var etablert kommunale to-instansordninger for andre avgjørelser enn verdifastsettelsen (taksten). Dette på tross av at det ikke var lovfestet noen klageadgang på slike avgjørelser. Avgjørelser om fritak etter § 7 var ikke fremme i denne sammenheng. Ombudsmannen antar at dette skyldes at det – så langt ombudsmannen er kjent med – ikke ble praktisert klageadgang i kommunene for slike avgjørelser, og at høringsbrevet til departementet på dette punkt derfor ikke gikk i mot en etablert ordning.

En dobbeltbehandling som høringsinstansene og departementet ønsket å unngå, vil – så langt ombudsmannen kan se – i liten grad gjøre seg gjeldene i saker om fritak i medhold av § 7 da vurderingstemaet vil være vesensforskjellig i fritaksspørsmålet og eventuelt i takseringen.

Forarbeidene gir ingen nærmere anvisning av hvordan det er tenkt at klageordningen skal fungere for saker om fritak etter § 7, og det er ikke problematisert hvordan en skal sikre en reell to-instansbehandling der kommunestyret treffer vedtaket i første instans.

I de fire årene som har gått siden lovendringen, har det verken etablert seg en fast eller ensartet praksis i kommunene i saker om fritak etter § 7. Som nevnt ovenfor, var det kun 10 kommuner av de som praktiserte klageadgang, som opplyste til ombudsmannen at klageorganet i fritakssakene var en kommunal klagenemnd. Kommunene har totalt angitt seks forskjellige klageorgan i saker om fritak. Flere kommuner praktiserer ikke klageadgang.

Den uensartede forvaltningspraksisen synliggjør et klart behov for en presisering av lovverket.

#### **Konklusjon:**

Undersøkelsene av saken herfra har vist at den klageordningen eiedomsskattelova § 20 generelt gir anvisning på, også for fritakssaker etter § 7, harmonerer dårlig med de grunnleggende behov for rettssikkerhet ved reell to-instansbehandling som følger av hovedregelen i forvaltningsloven § 28. Det er derfor spørsmål om det her har oppstått en utilsiktet virkning av regelverket. Ombudsmannen ber Finansdepartementet om å vurdere å gå gjennom klageadgang og klageordning for disse sakene på nytt. Ombudsmannen ber også om å bli orientert om departementets arbeid med dette.

#### *3. Særlig merknad til den systematiske undersøkelsen rettet mot kommunene som har innført eiendomsskatt*

Formålet med ombudsmannens systematiske undersøkelse har dels vært å få opplysninger om hvordan saker om nedsettelse/ettergivelse og fritak behandles i kommunene, og dels å gjøre kommunene kjent med regelverket etter lovendringen i 2013. Ombudsmannen oppfattet gjennom foreløpige undersøkelser at praksis varierte mye fra kommune til kommune. Resultatet av denne undersøkelsen har bekreftet og forsterket ombudsmannens inntrykk.

Den ulike praksisen i kommunene som er avdekket med ombudsmannens undersøkelse er uheldig. Klageadgangen og klageordningene får konsekvenser for skattyternes rettssikkerhet, og er ikke i samsvar med en målsetting om likebehandling. Det er alvorlig at det er mange kommuner som ikke praktiserer klageadgang på enkeltvedtak om eiendomsskatt til tross for at dette har vært gjeldende rett siden januar 2013. Videre er det stor variasjon i hva slags behandling en klage gis. Kommunene bør også bli bevisst på de kravene som stilles til saksbehandlingen av klager over enkeltvedtak. Ombudsmannen ber kommunene innrette sin fremtidige praksis i tråd med disse merknadene.

Oslo, 27.03.2017

Aage Thor Falkanger  
sivilombudsmann

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