



BORGARTING LAGMANNSRETT

DOM OG KJENNELSE

Avsagt: 31.10.2018

Saksnr.: 17-181429ASD-BORG/02

Dommere:	Lagdommer	Anne-Mette Dyrnes
	Lagdommer	Fredrik Charlo Borchsenius
	Lagdommer	Henrik Westborg Smiseth

Ankende part	John Sverre Svendsen (Grupperepresentant)	Advokat Bettina Banoun
	Rettslig medhjelper	Advokatfullmektig Erling P. Selen
Ankemotpart	Oslo kommune	Advokat Trine Christin Riiber
	Rettslig medhjelper	Advokat Bodil Høstmælingen

Saken gjelder gruppesøksmål om gyldigheten av Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt for 2016 og Oslo kommunes utskriving av eiendomsskatt samme år.

Eiendomsskatten er en kommunal skatt som kommunestyret kan beslutte å ilegge eiere av faste eiendommer i kommunen. Eiendomsskatten er en av de eldre skatteformene i Norge. Fra 1911 var eiendomsskatten regulert i lands- og byskattelovene. I dag gjelder lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskatteloven). Det har vært gjort en hel del endringer i denne loven siden 1975. Herunder ble kommunestyret ved en lovendring i 1993 gitt anledning til å fastsette bunnfradrag.

Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt i en periode fra slutten av 1980-tallet til 1998, de siste årene med bunnfradrag. Fra 1999 til 2015 var det ikke eiendomsskatt i Oslo kommune.

Under kommunevalgkampen i 2015 ble eiendomsskatt foreslått av blant annet Arbeiderpartiet, og dette var et sentralt tema under valgkampen. Etter at valget ga rødgrønt flertall i Oslo bystyre, inngikk de rødgrønne partiene en samarbeidsavtale der det var enighet om å innføre eiendomsskatt. Partiene var enige om en skattesats på to promille det første året (2016) og tre promille de påfølgende årene. Det skulle innføres et bunnfradrag på fire millioner kroner.

Både i det politiske ordskiftet før valget og i bystyret ble det stilt spørsmål om eiendomsskatt med et så vidt høyt bunnfradrag at bare et mindretall av boligeierne i Oslo måtte betale skatt, ville være lovlig. Byrådet innhentet rettslig bistand fra kommuneadvokaten, som i et notat datert 18. november 2015 vurderte at «et bunnfradrag på 4 millioner kroner neppe vil være ulovlig».

Bystyret i Oslo vedtok den 16. desember 2015 forskrift nr. 1654 om eiendomsskatt i Oslo kommune for 2016. Forskriftens § 1 fastsetter at eiendomsskatt skrives ut på alle faste eiendommer i kommunen, unntatt næringsseiendom. Skattesats og bunnfradrag er regulert i henholdsvis § 2 og § 4, i samsvar med hva de rødgrønne partiene ble enige om i samarbeidsavtalen. Det fremgår videre av § 3 at eiendomsskattegrunnlaget for boliger fastsettes på grunnlag av skattemessige formuesverdier der dette finnes, og at eiendomsskattegrunnlaget for de øvrige eiendommene fastsettes ved takst etter reglene i eiendomsskatteloven § 8A-2 følgende.

Kommunen utførte et omfattende arbeid i slutten av 2015 og første halvår 2016 for å få skrevet ut eiendomsskatten for 2016 i tide. Det måtte etableres et eget eiendomsskattekontor, og flere typer tjenester ble anskaffet eksternt. Til takseringsarbeidet ble det engasjert et stort antall takstmenn. Byrådet la til grunn at fristen for utskriving i henhold til eiendomsskatteloven § 14 var utgangen av juni måned. Samtlige utskrivingsvedtak ble avsagt og sendt ut 30. juni 2016.

Den 27. oktober 2016 varslet Huseiernes Landsforbund, på vegne av «et stort antall parter/skattytere», at forbundet vurderte å ta ut gruppesøksmål mot Oslo kommune om gyldigheten av eiendomsskatten. Kommunen besvarte søksmålsvarselet 10. november 2016.

Huseiernes Landsforbund tok ut stevning ved Oslo tingrett den 9. desember 2016. Oslo kommune innga tilsvaret 11. januar 2017.

Oslo tingrett besluttet ved kjennelse 10. mars 2017 å fremme saken som gruppesøksmål med Huseiernes Landsforbund som grupperepresentant. I samme avgjørelse besluttet tingretten at gruppesøksmålet bare omfatter dem som er registrert som gruppemedlemmer, jf. tvisteloven § 35-6. Tingretten opprettet videre en undergruppe etter tvisteloven § 35-10 annet ledd «for behandling av saksøkernes anførsel om at «restfradrag» for en boenhet kan utnyttes for annen boenhet innen eiendommen». Tingretten besluttet også å la behandlingen av spørsmålet om søksmålet skulle avvises for de av søksmålsdeltakerne som ikke hadde påklaget kommunens utskrivingsvedtak innen klagefristen, utstå til hovedforhandlingen.

Oslo tingrett avsa den 6. juni 2017 dom med slik domsslutning:

1. Gruppesøksmålet avvises for de av saksøkerne som ikke har påklaget skattevedtaket.
2. Oslo kommune frifinnes.
3. Huseiernes Landsforbund plikter å betale Oslo kommunes saksomkostninger med 471 263 – firehundreogsyttientusentohundreogsekstite – kroner. Beløpet forfaller til betaling to – 2 – uker fra dommens forkynning.

I ankeerklæring 18. august 2017 anket medlemmene i gruppesøksmålet hele tingrettens dom. John Sverre Svendsen, et av gruppemedlemmene, anmodet om å få tre inn som grupperepresentant i stedet for Huseiernes Landsforbund. De ankende partene anmodet om samtykke til direkte anke til Høyesterett i medhold av tvisteloven § 30-2.

Den 15. november 2017 besluttet Høyesteretts ankeutvalg (sak HR-2017-2174-U) å nekte samtykke til direkte anke. Samtidig ble John Sverre Svendsen oppnevnt som ny grupperepresentant. Saken ble deretter oversendt til Borgarting lagmannsrett.

Ankeforhandling er holdt 19. til 21. september 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. Et av medlemmene i gruppesøksmålet avga forklaring. Retten hørte to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises det til rettsboken.

De ankende parter, **medlemmene i gruppesøksmålet**, har i hovedtrekk anført:

Alle medlemmene i gruppesøksmålet har rettslig interesse i å få dom for at forskriften er ugyldig, jf. tvisteloven § 1-3. Det kan anlegges søksmål om gyldigheten av forskrifter uten at bestemte rettssubjekters forhold blir trukket inn. Dette fremgår av forarbeidene i tvisteloven og er lagt til grunn i rettspraksis. Videre har partene tilstrekkelig tilknytning til søksmålsgjenstanden. Saken gjelder et rettsforhold eller en rettighet, og partene har rettslig interesse i å få dom for det forhold saken gjelder. Rettslig interesse foreligger uavhengig av om retten skulle avvise søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene for de av skatteyderne som ikke har benyttet klageadgangen.

Det er på det rene at en del av gruppemedlemmene ikke påklaget vedtakene om utskriving av eiendomsskatt for 2016 innen klagefristen. Det bestrides at søksmålet på denne bakgrunn må avvises for disse gruppemedlemmene. Når det gjelder søksmålet om gyldigheten av forskriften, foreligger det ikke noe rettslig grunnlag for avvisning. Med hensyn til søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene anføres det at forvaltningsloven § 27 b ikke kom til anvendelse, og at Oslo kommune dermed ikke hadde adgang til å sette vilkår om utnyttet klageadgang før søksmål. Det vises til at eiendomsskatteloven § 29 første ledd bestemmer at forvaltningsloven kun får anvendelse dersom ikke annet følger av eiendomsskatteloven. I 2016 viste eiendomsskatteloven § 23 til ligningsloven § 11-1 nr. 4, der det fremgikk at søksmål kunne reises innen seks måneder etter at skatteoppgjøret ble sendt skatteyderen. Eiendomsskatteloven oppstilte dermed særskilte søksmålsregler for eiendomsskattesaker. Det er heller ikke holdepunkter i forarbeidene til verken eiendomsskatteloven eller ligningsloven for at søksmålsfristen i forvaltningsloven § 27 b skal gjelde ved eiendomsskattevedtak.

Manglende utnyttelse av klageadgang kan ikke gi grunnlag for å avvise søksmålet om gyldigheten av forskriften.

Materielt anfører gruppemedlemmene prinsipalt at Oslo kommune har gått ut over beskatningskompetansen gitt av lovgiver. Mens Stortinget har generell beskatningsmyndighet etter Grunnloven § 75 bokstav a, og kan velge å ilegge en skatt som bare rammer noen få, har ikke kommunen en slik kompetanse. Hvorvidt utformingen av eiendomsskatten i Oslo og størrelsen på bunnfradraget går ut over det fullmaktsloven hjemler, er et lovtolkningsspørsmål som domstolene kan prøve fullt ut.

Bunnfradraget etter eiendomsskatteloven § 11 annet ledd kan ikke settes så høyt at det reelt vil innebære et generelt eiendomsskattefritak for de fleste boliger og fritidseiendommer. Eiendomsskattelovens sterkt lovbundne oppbygging, med utskrivingsgrunnlag og særskilte bestemmelser om fritatte eiendommer, støtter de ankende partenes syn. Den nærmere forståelsen av § 11 annet ledd må finnes ved en tolkning av bestemmelsen sett i sammenheng med andre bestemmelser i eiendomsskatteloven og forarbeidene til lovendringen i 1993.

Bestemmelsen om bunnfradrag ble innført i 1993 for å åpne for en viss progressivitet. Det var imidlertid ingenting i stortingsdebatten som tilsier at bestemmelsen lovfestet en så vidt prinsipiell omlegging som det ville innebære å gi kommunene fullmakt til å unnta 80 prosent av boenhetene.

Eiendomsskatten skal utskrives til «faste eiendomar i heile kommunen», jf. eiendomsskatteloven § 3. Når det høye bunnfradraget medfører at 80 prosent av boligene unntas fra beskatning, og dette også har vært et uttalt formål ved innføringen av eiendomsskatten, er også bunnfradraget ulovlig. Loven har videre særskilte fritaks- og unntaksbestemmelser i §§ 5, 7 og 28. En tolkning som medfører at bunnfradragsbestemmelsen benyttes som fritakshjemmel, innebærer at fritakshjemplene i loven mister mye av sin betydning.

Videre vises det til uttalelser fra departementet i UTV-2006-1343 og KS-veileder for april 2012 side 7. Eiendomsskattens legislative hensyn tilsier at skatten ikke ilegges et mindretall av kommunens innbyggere. Videre er et høyt bunnfradrag i en brutto eiendomsskatt et lite treffsikkert virkemiddel for å oppnå gode fordelingsvirkninger.

Som en supplerende ankegrunn anfører de ankende parter at eiendomsskatten i Oslo uansett må oppheves som følge av at den er *indirekte* diskriminerende ved at den verner byrådspartiernes egne velgere og østlige bydeler.

For det tilfelle at retten kjenner eiendomsskatten i Oslo ugyldig, krever de ankende parter at eiendomsskatten tilbakebetales. Det er ikke adgang til å «reparere» ulovlig utskrevet eiendomsskatt ved å skrive ut eiendomsskatt for flere eiendommer. Det foreligger ikke retteadgang etter eiendomsskatteloven § 17, og en endring av forskriften med tilbakevirkende kraft vil være grunnlovsstridig etter Grunnloven § 97. Innkrevet eiendomsskatt må tilbakebetales med renter i samsvar med forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2, jf. eiendomsskatteloven § 26.

Som alternativt grunnlag for at eiendomsskatten for 2016 er ulovlig, anfører de ankende parter at den er utskrevet for sent. Ettersom Oslo kommune tidligere har skrevet ut eiendomsskatt med bunnfradrag, var fristen for utskriving 1. mars 2016, jf. eiendomsskatteloven § 14 annet ledd første punktum. Det vises til lovens klare ordlyd og lovbestemmelsens historikk, ved at fristbestemmelsene er nøye regulert og at det gjentatte ganger er blitt tatt inn ulike overgangsbestemmelser i loven. Overgangsbestemmelsene har gitt kommunene utvidet frist. Forbeholdet «så langt råd er» gir ikke adgang til en så lang utvidet frist som Oslo kommune innvilget seg.

Subsidiært vil medlemmene i undergruppen anføre at boliger med to eller flere boenheter skal innrømmes *ett uavkortet bunnfradrag per boenhet*. Den naturlige forståelsen av ordlyden i eiendomsskatteloven, forskriften og forarbeidene er at det ikke skal foretas noen

forholdsmessig avkortning av bunnfradraget. Avkortning er også i strid med eiendomsskatteloven system, hvor eiendomsskatten utskrives på eiendommen og ikke boenheten. Utskrivingsvedtak som berøres av denne feilen slik at eiendomsskatten er satt for høyt, er ugyldige og må oppheves.

De ankende parter har lagt ned slik påstand:

I anken over kjennelsen:

1. Påstanden om avvisning tas ikke til følge.
2. Gruppedeltakerne tilkjennes erstatning for saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

I anken over dommen:

Materielt for alle:

1. Oslo kommunes forskrift av 16. desember 2015 nr. 1654 oppheves som ugyldig.
2. Oslo kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt for saksøkerne oppheves som ugyldig.
3. Ulovlig ilignet eiendomsskatt, som er innbetalt, tilbakebetales.

Subsidiært for deltakerne i undergruppen:

4. Subsidiært: Ved nytt eiendomsskattevedtak skal det gis fullt bunnfradrag per selvstendig boenhet.
5. Atter subsidiært: Ved nytt eiendomsskattevedtak skal det automatisk gis fullt bunnfradrag der noe er registrert som boenhet i matrikkelen.

I alle tilfeller:

Gruppedeltakerne tilkjennes erstatning for saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, **Oslo kommune**, har i hovedtrekk anført:

Søksmålet fra skatteyttere som ikke har klaget på sine respektive vedtak, må avvises. Vilkår om klage ble fastsatt og informert om ved utskrivingen av eiendomsskatten i 2016, og er gitt i medhold av forvaltningsloven § 27 b, jf. eiendomsskatteloven § 29. At det enkelte vedtak må være påklaget, er en absolutt prosessforutsetning for å fremme søksmål om gyldigheten av utskrivingsvedtakene. Når det gjelder søksmålet om gyldigheten av forskriften, foreligger det ingen aktuell søksmålsinteresse etter tvisteloven § 1-3. Det vises til at en eventuell dom for at forskriften er ugyldig ikke vil ha betydning for disse gruppemedlemmene.

Videre må søksmålet om gyldigheten av forskriften avvises for de av gruppemedlemmene som ikke har fått noe skattekrav. Disse gruppemedlemmene har ingen aktuell søksmålsinteresse, og søksmålet må for deres del avvises, jf. tvisteloven § 1-3.

For det tilfelle at gruppemedlemmene får medhold i at utskrivingsvedtakene kjennes ugyldig, vil ikke disse gruppemedlemmene også ha «reelt behov» for en dom som tar stilling til forskriftens gyldighet. I en slik situasjon må dermed søksmålet om gyldigheten av forskriften avvises grunnet manglende søksmålsinteresse, jf. tvisteloven § 1-3.

Oslo kommune anfører at utskrivningen av eiendomsskatt i Oslo for 2016 er gjort innenfor fristene i eiendomsskatteloven § 14. Gjeninnføring av eiendomsskatt etter mange års opphold må likestilles med første gangs utskrivning, slik at fristen var «innan utgangen av juni». Hensynene bak særregelen om forlenget frist ved første års utskrivning slår like sterkt til når eiendomsskatt gjeninnføres etter 18 år som ved første gangs innføring. Oslo kommune måtte etablere et helt nytt apparat for å administrere eiendomsskatten. Det vises videre til at kommunen også ellers har ansett dette som en første gangs utskrivning, ved at kommunen har forholdt seg til skattesatsbegrensningen i § 13 første punktum.

Subsidiært, dersom det ikke var tale om første gangs utskrivning, mener kommunen at skatten ble utskrevet så raskt som mulig, jf. lovens § 14 annet ledd annet punktum, og dermed likevel innenfor lovens frist. Praktiske utfordringer er relevante ved denne vurderingen, og det må ses hen til at kommunen hadde god fremdrift i saksbehandlingen og begynte så tidlig som mulig. Hensynet til forutberegnelighet ble ivaretatt i og med valgkampen 2015, ved at forskriften om eiendomsskatt ble sendt ut på høring og ved at det ble sendt ut varsel om utskrivning av eiendomsskatt før 1. mars 2016.

Atter subsidiært anfører kommunen at konsekvensen av eventuelt forsinket utskrivning uansett ikke er bortfall av skatteplikt.

Oslo kommune anfører videre at forskriftens bestemmelse om bunnfradrag på 4 millioner kroner er lovlig, slik at vedtakene om eiendomsskatt er gyldige. Kommunen har betydelig skjønnsfrihet når det gjelder utforming av regler om eiendomsskatt. Lovens ordlyd oppstiller ingen begrensninger for størrelsen på bunnfradraget. Det følger også direkte av forarbeidene at det ikke gjelder noen grense for hvor høyt bunnfradraget kan settes, og at loven åpner for fordelingshensyn. Det er på det rene at et stort antall boligeiendommer ikke måtte betale skatten i 2016. Verken lovens ordlyd, forarbeider, praksis eller andre rettskilder kan imidlertid tas til inntekt for at bunnfradraget er satt ulovlig høyt av denne grunn.

Kommunen bestrider at bunnfradraget reelt innebærer et generelt eiendomsskattefritak eller at det er innført et ulovlig utskrivingsalternativ. Eiendomsskatt ble i 2016 utskrevet på alle eiendommene som omfattes av kommunens forskrift § 1, og det samme bunnfradraget er gitt til alle eiendommene i kommunen. Forskriftsbestemmelsen bygger på saklige og lovlige hensyn. Det foreligger heller ikke myndighetsmisbruk i form av usaklig eller urimelig forskjellsbehandling.

Subsidiært, for det tilfelle at bunnfradraget er satt ulovlig høyt, må rettsvirkningen av dette vurderes med utgangspunkt i det generelle forvaltningsrettslige prinsippet om at ugyldighet ikke rekker lenger enn ugyldighetsgrunnen tilsier. Ugyldighetsgrunnen som er påberopt i vår sak, er at det er satt et for høyt fradrag i eiendomsskattegrunnlaget for alle boligeiendommer i Oslo. Dette betyr i så fall at beregningsgrunnlaget for skatten er blitt satt for lavt «over hele linjen», med den konsekvens at for få er blitt avkrevd skatt, og at de som er blitt ilagt skatt, er blitt avkrevd et for lavt beløp. Når den anførte feilen ligger i at kommunen i alminnelig har skattlagt for svakt, kan ikke skatteyterne ha krav på tilbakebetaling. Tvert imot reiser et slikt domsresultat spørsmål om retting til de ankende parterers ugunst. Det kan imidlertid neppe foreligge noen plikt til å rette for kommunen i en slik situasjon, og antagelig må den riktige løsningen være at de ugyldige vedtakene blir stående til de ankende parterers gunst.

Under enhver omstendighet mener kommunen at retten ikke har hjemmel til å tre inn i forvaltningens sted og gi dom for den underliggende realitet – i dette tilfellet for tilbakebetaling.

Kommunen mener at tilordningen av bunnfradrag på eiendommer med flere boenheter har skjedd i samsvar med eiendomsskatteoven § 11 annet ledd. Det følger av loven at fradraget tilordnes den enkelte boenhet. Dette har som konsekvens at den samme boenhetenes verdi setter en øvre grense for hva en får ut av bunnfradraget. Denne lovforståelsen støttes av ordlyden, lovens system, forarbeider og reelle hensyn.

Ankemotparten har lagt ned slik påstand:

I anken over kjennelsen:

1. Anken forkastes.
2. Oslo kommune tilkjennes erstatning for sakskostnader for lagmannsretten.

I anken over dommen:

Prinsipalt: Anken forkastes.

Subsidiært: Påstanden om at Oslo kommunes forskrift av 16. desember 2015 nr. 1654 er ugyldig, avvises.

I begge tilfeller: Oslo kommune tilkjennes erstatning for sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Lagmannsretten har kommet til at vedtakene om utskriving av eiendomsskatt for 2016 er ugyldige fordi Oslo kommune ikke overholdt den lovbestemte fristen for utskriving av

eiendomsskatt. På denne bakgrunn finner lagmannsretten at de av medlemmene i gruppeskismalet som har fått sine søksmål fremmet, har krav på å få tilbakebetalt det de betalte i eiendomsskatt for 2016. For øvrig har lagmannsretten i det vesentlige kommet til samme resultat som tingretten.

Avvisning under henvisning til manglende skattekrav

Gruppeskismalet har i alt om lag 3400 medlemmer. Lagmannsretten oppfatter det som uomtvistet at enkelte av disse medlemmene ikke ble ilagt eiendomsskatt i 2016. Lagmannsretten er enig med kommunen i at disse gruppemedlemmene ikke kan ha noe «reelt behov» for en dom om gyldigheten av utskrivingsvedtakene, slik at de på dette punktet mangler søksmålsinteresse etter tvisteloven § 1-3. Dette oppfattes heller ikke å være bestridt av de ankende parter. Søksmålet må dermed avvises så langt det er reist av denne kategorien gruppemedlemmer, og så langt det gjelder gyldigheten av utskrivingsvedtakene.

Kommunen har anført at samtlige gruppemedlemmer – herunder dem som ikke ble ilagt eiendomsskatt i 2016 – på ulike grunnlag ikke har «reelt behov» for å få prøvet gyldigheten av forskriften om eiendomsskatt i Oslo for 2016. Lagmannsretten kommer tilbake til denne problemstillingen mot slutten av dommen.

Avvisning under henvisning til manglende klage

Enkelte av gruppemedlemmene benyttet seg ikke av adgangen til å klage over utskrivingsvedtakene. Lagmannsretten skal ta stilling til Oslo kommunes påstand om at søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene fra disse gruppemedlemmene må avvises.

Oslo kommune har i vedtakene om utskriving av eiendomsskatt 30. juni 2016 fastsatt følgende:

Det er et vilkår for å reise søksmål mot kommunen at klageadgangen er benyttet, og at klagen er avgjort av klagenemnda for eiendomsskatt. Søksmål kan likevel reises når det er gått seks måneder fra klage første gang ble fremsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger.

Et slikt vilkår forutsetter at det foreligger hjemmel i lov. Kommunen har vist til forvaltningsloven § 27 b, som har følgende ordlyd:

Det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av forvaltningsvedtak eller krav om erstatning som følge av vedtaket ikke skal kunne reises uten at vedkommende part har nytt sin adgang til å klage over vedtaket, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen.

Det er ikke omtvistet at kommunen ved formuleringen gjengitt ovenfor har fastsatt et vilkår for søksmål som beskrevet i forvaltningsloven § 27 b. Spørsmålet lagmannsretten må ta stilling til, er om forvaltningsloven § 27 b gjaldt for Oslo kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt i 2016.

Etter eiendomsskatteloven § 29 gjelder forvaltningsloven for «førehaving av eiedomsskattesaker med dei særskilde reglane som er gitt i denne lova». Denne henvisningen til forvaltningsloven ble tatt inn ved endringslov 22. juni 2012 nr. 44. Det finnes ingen bestemmelser i eiendomsskatteloven om vilkår for å reise søksmål. Dette tilsier at forvaltningsloven § 27 b får anvendelse for vedtak om utskriving av eiendomsskatt. Lagmannsretten mener at ordlyden i eiendomsskatteloven § 29 er så klar at det må kreves klare holdepunkter i andre rettskilder for at bestemmelsen skal kunne tolkes på en annen måte.

De ankende parter har vist til eiendomsskatteloven § 23 første ledd, som i 2016 hadde følgende ordlyd:

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

Ligningsloven er i dag opphevet, men gjaldt på tidspunktet da eiendomsskatten ble utskrevet i 2016. Ligningsloven § 11-1 nr. 4 første punktum fastsetter en seks måneders frist for å reise søksmål om overprøving av ligningsavgjørelser. Bestemmelsen sier imidlertid ikke noe om hvorvidt det er adgang til å stille vilkår for domstolsprøving om utnyttelse av klageadgang.

De ankende partene mener det må legges stor vekt på lovhistorikken. De har anført at det som følge av at henvisningen til ligningsloven § 11-1 nr. 4 ble beholdt da henvisningen til forvaltningsloven ble tatt inn i eiendomsskatteloven i 2012, ikke gjelder noe vilkår om klage for å gå til søksmål. Retten oppfatter de ankende parter slik at de mener at verken forvaltningsloven § 27 b eller forløperen i tvistemålsloven § 437 gjaldt i eiendomsskattesaker før 2012, og at det ved lovendringen i 2012 heller ikke var tilsiktet å gi regelen i forvaltningsloven § 27 b anvendelse.

Lagmannsretten er enig med de ankende parter i at forvaltningsloven § 27 b, og tidligere tvistemålsloven § 437, i hvert fall ikke fikk direkte anvendelse i eiendomsskattesaker frem til 2012. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til Ot.prp. nr. 32 (1960-61) side 8 til 9, som er forarbeidene til skattebetalingsloven 1952 § 48 nr. 5. Denne bestemmelsen er forløperen til ligningsloven § 11-1 nr. 4. Det vises også til Ot.prp. nr. 26 (1961-62) side 8 (forarbeidene til tvistemålsloven § 437). Hvorvidt prinsippet i forvaltningsloven § 27 b

likevel kan ha gjeldt på ulovfestet grunnlag, slik kommunen har anført under henvisning til blant annet Rt-2010-740, kan ikke lagmannsretten se at det er nødvendig å ta stilling til.

Om bakgrunnen for henvisningen til forvaltningsloven i eiendomsskatteloven § 29 fremgår følgende i Prop. 112 L (2011-2012) punkt 3.1:

Gjeldende sakshandsamingsreglar for eignedomsskatt er sær s mangelfulle, og difor trengst det nye slike reglar. (...)

Departementet foreslår som eit utgangspunkt at forvaltningslova skal gjelde for handsaming av eignedomsskattesaker. Dette gjeld mellom anna reglane om habilitet, dei generelle reglane for sakshandsaming i forvaltningslova kapittel 3 (retteleiing, utgreiing, rett til å bruke advokat mv.), varsel og innsyn mv.

Departementet har vurdert kva for unntak som bør gjelde frå forvaltningslova. (...)

Videre bemerker departementet i punkt 3.4.3 at de hensyn som taler for at det bør gjelde egne saksbehandlingsregler for ligningsmyndighetene, ikke gjør seg gjeldende i samme grad for utskriving av eiendomsskatt. Etter departementets syn tilsier likevel eiendomsskattens karakter av masseforvaltning at det er behov for enkelte særskilte regler. I punkt 3.5 vurderer departementet, på bakgrunn av høringsnotatet og høringsuttalelsene, i hvilken grad det bør gjelde unntak fra forvaltningsloven knyttet til ulike tema som habilitet, taushetsplikt mv. Mens søksmålsfristen er tema i punkt 3.5.11, drøftes ikke spørsmålet om benyttelse av klage som vilkår for søksmål. Departementet nevner ikke forvaltningsloven § 27 b.

De ankende parter har anført at den omstendighet at lovgiver ikke ønsket endringer i reglene om søksmålsfrist i ligningsloven § 11-1 nr. 4, taler for at det heller ikke var ønskelig med en regel om adgang til å stille vilkår om klage før søksmål. Dette er ikke lagmannsretten enig i, ettersom dette dreier seg om regulering av to ulike spørsmål. Lagmannsretten mener derimot at lovgivers hovedintensjon var klar: Ettersom saksbehandlingsreglene for eiendomsskatt var mangelfulle, ville lovgiver gi forvaltningsloven anvendelse i eiendomsskattesaker i den utstrekning man i loven ikke uttrykkelig valgte en annen løsning. Lagmannsretten finner ikke holdepunkter, verken i loven eller forarbeidene, for at det var meningen å unnta forvaltningsloven § 27 b.

Lagmannsretten kan heller ikke se at de øvrige rettskildene de ankede parter har vist til, gir støtte til en annen konklusjon.

Lagmannsretten har på denne bakgrunn kommet til at eiendomsskatteloven § 29 må forstås slik at forvaltningsloven § 27 b gjelder for vedtak om utskriving av eiendomsskatt. Dermed har Oslo kommune gyldig satt som vilkår for søksmål at klageadgangen må ha vært

utnyttet. Skatteyderne ble orientert om vilkåret i utskrivingsvedtaket, jf. forvaltningsloven § 27 tredje ledd tredje punktum.

Etter dette er utnyttelse av adgangen til forvaltningsklage en absolutt forutsetning for å reise søksmål om gyldigheten av utskrivingsvedtakene. Dermed foreligger det ikke rettslig interesse etter tvisteloven § 1-3 for de av medlemmene i gruppesøksmålet som ikke påklaget utskrivingsvedtakene, og søksmålet må avvises for deres del.

Denne konklusjonen innebærer at anken ikke tas til følge på dette punktet. Ettersom ordlyden i tingrettens domsslutning punkt 1 ikke angir at avvisningen bare gjelder søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene, finner lagmannsretten likevel grunn til å utforme ny slutning. Avgjørelsesformen er kjennelse, jf. tvisteloven § 19-1 annet ledd bokstav a.

Oslo kommune har anført at også søksmålet om gyldigheten av *forskriften* må avvises under henvisning til manglende benyttelse av klageadgangen. Kommunen har vist til at gruppemedlemmene som får søksmålet om overprøving av utskrivingsvedtakene avvist, heller ikke har noe «reelt behov», jf. tvisteloven § 1-3, for å få forskriften om eiendomsskatt for 2016 kjent ugyldig. Lagmannsretten finner det som nevnt hensiktsmessig å komme tilbake til denne problemstillingen mot slutten av dommen.

Ugyldig utskriving som følge av fristbrudd

De ankende parter har anført at Oslo kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt for 2016 er ugyldige som følge av fristbrudd, jf. eiendomsskatteloven § 14 annet ledd.

Lagmannsretten legger til grunn at Oslo kommune traff og sendte ut samtlige vedtak om utskriving av eiendomsskatt den 30. juni 2016. Lagmannsretten må ta stilling til om utskrivingen skjedde innenfor fristene fastsatt i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd. Bestemmelsen har slik ordlyd:

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. Første året det vert skrive ut eigedomsskatt i ein kommune, må allmenn taksering og utskriving vere avslutta innan utgongen av juni i dette året. Dette gjeld likevel ikkje for moglege overtakstar.

Oslo kommune har *prinsipalt* anført at fristen i tredje punktum kommer til anvendelse, slik at utskrivingen skjedde rettidig. Dette har de ankende parter bestridt.

Partene er enige om at 2016 rent faktisk ikke var det første året Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt. Oslo kommune har hatt eiendomsskatt tidligere, og det er på det rene at det i 2016 var 16 år siden ordningen ble avviklet, etter skatteåret 1998. Spørsmålet er om loven

må forstås slik at 2016 likevel er å anse som «første året det vert skrive ut eiendomsskatt», slik at den forlengede fristen i tredje punktum kommer til anvendelse.

Tolkingen av § 14 annet ledd tredje punktum må løses med utgangspunkt i bestemmelsens ordlyd. Lagmannsretten finner det klart at «første året» etter en alminnelig språklig forståelse bare omhandler det aller første året det skrives ut eiendomsskatt i en kommune. Dersom en kommune innfører en eiendomsskatt som så avvikles, og senere gjeninnfører eiendomsskatt, er det ikke lenger tale om det «første året». Lagmannsretten anser ordlyden som relativt klar på dette punktet.

Spørsmålet blir da om det er grunnlag for en utvidende tolkning av lovens ordlyd. Lagmannsretten finner i denne forbindelse grunn til å peke på legalitetsprinsippet, som fremgår av Grunnloven § 113:

Myndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov.

Legalitetsprinsippet kjerner er at forvaltningen må ha et rettslig grunnlag for å gripe inn overfor borgerne. I dette tilfellet skal lagmannsretten tolke fullmaktslovgivning. Om dette uttaler Høyesterett følgende i HR-2018-1907-A avsnitt 49:

Ved fullmaktslovgivning på forvaltningsrettens område gir Grunnloven § 113 uttrykk for det grunnleggende prinsipp at myndighetshandlinger og myndighetsbeslutninger skal være forankret i folkeflertallets vilje, jf. Dok.nr.16 (2011–2012) side 248. Den utøvende makt kan med andre ord ikke gå lenger i sin maktbruk overfor borgerne enn det fullmaktene fra lovgiver gir uttrykk for, jf. Rt-2014-1105 avsnitt 26.

Kravet til lovhjemmel gjelder ikke bare selve inngrepet og materielle vilkår for inngrepet. Også lovens prosessuelle vilkår – herunder lovbestemte frister – må være overholdt.

At legalitetsprinsippet likevel ikke er absolutt, fremgår av Rt-1995-530 på side 537:

Kravet til lovhjemmel må nyanseres blant annet ut fra hvilket område en befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er overfor den som rammes.

Hensynet til forutberegnelighet setter likevel en grense for hvor langt man kan gå. Borgerne skal på skatterettens område i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene, jf. Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett (Oslo, 8. utg. 2018) side 49. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til Rt-1990-1293, der Høyesterett tolket en skatterettslig lovbestemmelse til skatteyterens gunst under henvisning til lovens ordlyd. Høyesterett uttalte følgende på side 1297:

Den lovforståelse som staten hevder, er således verken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og i teori.

Lagmannsretten mener på denne bakgrunn at legalitetsprinsippets krav om klar lovhjemmel og forutberegnelighet på skatterettens område tilsier at en skal være tilbakeholden med å tolke en relativt klar ordlyd i eiendomsskatteloven utvidende, til skatteyterens ugunst. En utvidende tolkning må forutsette relativt klare holdepunkter i forarbeider eller andre rettskilder av en viss vekt.

Med dette som utgangspunkt skal lagmannsretten vurdere om det finnes tilstrekkelig grunnlag i forarbeider eller andre rettskilder til at det er grunnlag for en utvidende lovtolkning av fristregelen i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd tredje punktum.

Den forlengede fristen for første gangs utskriving av eiendomsskatt ble inntatt i eiendomsskatteloven § 14 ved endringslov 22. juni 2012 nr. 44. Før lovendringen fantes regelen i lov 4. mars 1960 om tillegg til skattelover for landet og byene § 2. Det fremgår av Prop. 112 L (2011-2012) punkt 3.7.2 at det var tale om en rent lovteknisk revisjon.

Av forarbeidene til lov 4. mars 1960 ser det ikke ut til å fremgå noe om bakgrunnen for lovbestemmelsen. Ordlyden i lov 4. mars 1960 § 2 fremstår imidlertid som noe mer uklar enn dagens lovbestemmelse. I § 2 første ledd står det:

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 eller takstverdien første gang skal svares.

Lovens § 1 omhandler kommunestyrets adgang til å treffe vedtak om utskriving av eiendomsskatt. Slik loven fra 1960 er formulert, etterlater den etter lagmannsrettens syn noe større grad av tolkningstvil med hensyn til om den utsatte fristen også gjelder ved gjeninnføring av eiendomsskatt, enn dagens lovbestemmelse. Under henvisning til legalitetsprinsippet vurderes imidlertid en slik tolkningstvil isolert sett ikke å kunne underbygge en utvidende tolkning av dagens lovbestemmelse.

Lagmannsretten kan ikke se at problemstillingen er behandlet i rettspraksis.

Av øvrige rettskilder har partene vist til ulike forarbeider til andre endringer i eiendomsskatteloven, samt uttalelser fra Finansdepartementet.

I 1993, da adgangen til å benytte bunnfradrag ble tatt inn i loven, vedtok Stortinget en særregel i § 14 annet ledd annet punktum om utsatt frist til 1. april det første året en

kommune benytter bunnfradrag. I Ot.prp. nr. 12 (1992-93), forarbeidene til endringsloven, uttaler departementet følgende i punkt 1.7:

Dersom kommunen tidligere har benyttet bunnfradrag, og gjeninnfører dette etter en periode uten bunnfradrag, foreslår departementet at den forlengede frist ikke skal gjelde. I slike tilfelle vil kommunen allerede ha et etablert system for bruk av bunnfradrag, og behovet for forlenget frist er ikke til stede i samme grad.

Her legger departementet til grunn at den utsatte fristen som gjelder første år med bunnfradrag, ikke gjelder ved gjeninnføring av bunnfradrag. Ettersom ordlyden i § 14 annet ledd annet punktum langt på vei er den samme som i tredje punktum, støtter uttalelsen opp under en tilsvarende restriktiv tolkning av tredje punktum. Dette gjelder etter lagmannsrettens syn selv om uttalelsen om at behovet for forlenget frist ikke er til stede i samme grad, ikke er treffende i vår sak.

I forbindelse med at eiendomsskattelovens virkeområde ved endringslov 28. juni 1996 nr. 47 ble utvidet til å gjelde «faste eigedomar i heile kommunen», jf. § 3, ble det fastsatt en overgangsregel om utvidet frist for skatteåret 2007. Om denne overgangsregelen uttaler departementet følgende i Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) punkt 14.4.4.2:

Kommunar som skriv ut eigedomsskatt for skatteåret 2007, og som vil nytte alternativet om eigedomsskatt i heile kommunen, må etter dei gjeldande formelle reglane ha taksert dei nye eigedomane som blir eigedomsskattepliktige som følgje av framlegget om at kommunen kan skrive ut eigedomsskatt i heile kommunen før 1. mars 2007. For mange kommunar kan det bli vanskeleg å gjennomføre takseringa av eigedomane i tide. Departementet foreslår difor ein overgangsregel for skatteåret 2007 om at eigedomsskatten må være utskreven før 1. juni 2007 for dei kommunane som nyttar alternativet om utskriving i heile kommunen.

Uttalelsen viser for det første at departementet tolket loven slik at utvidelse av eiendomsskatten til «heile kommunen», som nødvendigvis ville medføre en hel del administrativt arbeid, ikke kunne føre til at den utvidede fristen for første gangs utskriving gjaldt. For det andre viser uttalelsen at lovgiver her traff et bevisst valg om å utvide fristen i dette konkrete tilfellet på grunn av kommunenes behov for ekstra tid. Det samme skjedde ved innføringen av et nytt utskrivingsalternativ i eiendomsskatteloven § 3 g ved endringslov 22. juni 2012 nr. 44. Også her ble det innført en overgangsregel om utsatt frist til utgangen av juni måned fordi man forventet at det ville bli vanskelig for kommunene å overholde den ordinære fristen, jf. Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 20.4.2.

I forbindelse med flere ulike lovendringer synes dermed departementet å ha lagt til grunn at utsatt frist i andre tilfeller enn det som følger av lovens ordlyd, krever særlig lovhjemmel.

Kommunen har vist til en upublisert uttalelse fra Finansdepartementet til KS-advokatene datert 11. september 2014. Uttalelsen besvarer et spørsmål om tilleggsfristen i § 14 annet ledd tredje punktum gjaldt ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Departementet konkluderer slik:

På den bakgrunn mener departementet at tilleggsfristen etter § 14 gjelder ved gjeninnføring av eiendomsskatt uavhengig av om oppholdet mellom førstegangsutskrivelse og gjeninnføringen er langvarig eller kort.

I begrunnelsen viser departementet til at behovet for tid til å utskrive skatten gjør seg gjeldende med tilsvarende styrke ved gjeninnføring av eiendomsskatt som ved første gangs innføring. Departementet viser også til at en tidligere uttalelse til Melhus kommune datert 28. november 1995, der det fremgår at lovens minimumssats det første året på to promille, jf. § 13, både gjelder ved første gangs innføring av eiendomsskatt og ved gjeninnføring. Sammenhengen i regelverket tilsier etter departementets syn at fristbestemmelsen tolkes på samme måte.

Etter lagmannsrettens syn har den upubliserte avgjørelsen fra departementet, som ikke ser ut til å ha blitt fulgt opp av senere praksis eller uttalelser, i utgangspunktet begrenset rettskildemessig verdi. Lagmannsretten vil likevel kommentere uttalelsen.

Lagmannsretten er i utgangspunktet enig med departementet i at en utvidende tolkning av «første året» i § 13 første ledd første punktum kan tale for at «første året» i § 14 annet ledd bør tolkes på den samme måten. Dette synspunktet er imidlertid lite underbygget, slik lagmannsretten ser det. I denne forbindelse bemerker lagmannsretten at det ikke fremstår som klart at departementet i uttalelsen fra 1995 tar stilling til tolkningen av § 13 første ledd første punktum. Departementet henviser bare til § 13 uten å spesifisere ledd eller punktum. Mens § 13 første ledd første punktum fastsetter maksimumssatsen til to promille det første året med eiendomsskatt, fremgår det av første ledd annet punktum at skatten «ikkje i noko år [kan] aukast med meir enn kr 2 for kvart kr 1.000». Dermed blir ikke tolkingen av «første året» i § 13 i utgangspunktet satt på spissen ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Uansett om man anvender første eller annet punktum, vil maksimumssatsen det første året ved gjeninnføring i utgangspunktet være to promille, jf. Harboe, Einar: Eiendomsskatteloven – kommentarutgave (2. utg., Oslo 2004) side 108-109. Dette gjelder med mindre unntakene i § 13 første ledd tredje og fjerde punktum kommer til anvendelse. Det fremstår på denne bakgrunn som uklart om uttalelsen fra 1995 kan underbygge at «første året» i § 13 også omfatter det første året ved gjeninnføring av eiendomsskatt, slik departementet la til grunn i 2014.

Lagmannsretten bemerker at dersom det legges til grunn at «første året» i § 13 første ledd første punktum under enhver omstendighet omfatter gjeninnføringstilfellene, dreier dette seg om en utvidende tolkning til gunst for skatteyterne. I motsetning til etter § 14 står

dermed ikke legalitetsprinsippet i veien for en utvidende tolkning. Etter lagmannsrettens syn skal det tyngre rettskildemessig grunnlag til for å begrunne en utvidende tolkning av fristbestemmelsen i § 14 enn de nevnte uttalelsene fra Finansdepartementet.

Et sentralt moment i kommunens argumentasjon, som også departementet legger vekt på i brevet av 11. september 2014, har vært at de samme hensynene som gjør seg gjeldende ved første gangs innføring av eiendomsskatt, også gjør seg gjeldende ved gjeninnføring. Lagmannsretten har ovenfor, under redegjørelsen for sakens bakgrunn, beskrevet det omfattende administrative arbeidet som måtte gjøres fra valget i september 2015 til utskrivingen av eiendomsskatt 30. juni 2016. Det oppfattes å være uomtvistet at den lange tiden som hadde gått siden sist Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt, gjorde at arbeidet var like omfattende som det hadde vært dersom det hadde vært tale om innføring av eiendomsskatt i Oslo for aller første gang. Lagmannsretten antar at dette ikke er spesielt for Oslo kommune, men at situasjonen i alminnelighet må antas å være slik ved gjeninnføring av eiendomsskatt etter lengre tids opphold.

Lagmannsretten er enig med kommunen i at den omstendighet at de samme hensyn gjør seg gjeldende ved gjeninnføring etter lengre tid uten eiendomsskatt som ved første gangs innføring av eiendomsskatt, er et moment som vil kunne tale for en utvidende lovtolkning. Her vil det måtte foretas en avveining mellom kommunenes behov for utsatt frist på den ene siden og borgernes behov for forutberegnelighet under henvisning til legalitetsprinsippet på den andre siden.

Lagmannsretten kan vanskelig se at kommunene har et så særlig behov for utsatt frist at dette kan begrunne en utvidende tolkning i skatteyternes disfavør. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til at fristen for å skrive ut eiendomsskatt 1. mars fremgår klart av loven, og at kommunens politikere og administrasjon i sin planlegging må forventes å forholde seg til denne fristen. Lagmannsretten bemerker også at det under ankeforhandlingen ble opplyst at Oslo kommune på 1980-tallet, forrige gang kommunen innførte eiendomsskatt, brukte tre år på taksering og andre administrative forberedelser. Det er ikke fremlagt opplysninger om hvor lang tid andre kommuner har brukt på å forberede første års utskriving av eiendomsskatt, verken ved første gangs innføring eller ved gjeninnføring. Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke være upåregnelig for kommunepolitikere at det kan være praktisk vanskelig å rekke å få skrevet ut eiendomsskatt det første året etter et kommunevalg.

Lagmannsretten viser igjen til at lovgiver ved flere anledninger har tatt inn utsatte frister i loven for å imøtekomme kommunenes ønsker om å kunne innføre eiendomsskatt eller gjøre endringer raskt. Som lagmannsretten har vært inne på ovenfor, har ikke lovgiver foretatt et tilsvarende bevisst valg om å utsette fristen ved gjeninnføring av eiendomsskatt.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at det ikke foreligger tilstrekkelige holdepunkter i forarbeider eller øvrige rettskilder til at det er grunnlag for å tolke ordlyden i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd tredje punktum utvidende, slik kommunen har anført.

Lagmannsretten bemerker at lovens frist er knyttet til selve utskrivingen. Den omstendighet at skatteyterne i dette tilfellet fikk et skriftlig varsel om utskriving av eiendomsskatt innen 1. mars 2016, var ikke tilstrekkelig til å avbryte fristen. Selv om en slik løsning et stykke på vei ivaretok skatteyternes krav på forutberegnelighet, forutsetter også aksept av en slik løsning en utvidende tolkning av lovens ordlyd. Dette kan ikke lagmannsretten se at forarbeidene eller øvrige rettskilder gir grunnlag for.

Lagmannsrettens konklusjon blir på denne bakgrunn at fristen for utskriving av eiendomsskatt i Oslo for 2016 utløp 1. mars 2016, slik at Oslo kommune i utgangspunktet skrev ut eiendomsskatten for sent.

Oslo kommune har *subsidiært* anført at utskrivingen under enhver omstendighet skjedde innenfor fristen i § 14 annet ledd første punktum. Bestemmelsen er gjengitt ovenfor.

Ettersom utskrivingen ikke skjedde innen 1. mars 2016, blir spørsmålet om kommunen kan anses å ha skrevet ut skatten «så langt råd er» før 1. mars.

Det kan ikke være tvilsomt at forbeholdet «så langt råd er» er ment å ivareta kommunens praktiske behov for å forberede utskrivingsvedtaket i tilfeller der det ikke lar seg gjøre å overholde fristen 1. mars. Slik var også situasjonen for Oslo kommune i 2016. Spørsmålet blir hvordan vilkåret nærmere skal forstås.

Med formuleringen «så langt råd er», som er på nynorsk, forstår lagmannsretten «så langt det er mulig» på bokmål. Bestemmelsen kan neppe tolkes bokstavelig, ettersom det objektivt sett alltid vil være mulig å treffe utskrivingsvedtak før 1. mars, bare kommunen starter forberedelsene tidlig nok. Etter lagmannsrettens syn er det vanskelig å utlede klare grenser ut fra lovens ordlyd, og man må gå til de øvrige rettskildene for å avgjøre hvilke nærmere krav som må stilles til kommunen og hvor lang overskridelse av fristen 1. mars som etter omstendighetene kan aksepteres. Et utgangspunkt er imidlertid at legalitetsprinsippet tilsier at bestemmelsen ikke bør tolkes for vidt. Som tolkningsregel vil legalitetsprinsippet i denne sammenheng i praksis gli over i en vurdering av forholdsmessighet, jf. Graver, Hans Petter: Alminnelig forvaltningsrett (Oslo, 4. utg. 2015) side 87.

Fristbestemmelsen i § 14 annet ledd første punktum har stått uendret i loven siden 1975. Det ser ikke ut til å fremgå noe av forarbeidene om tolkingen av «så langt råd er», ut over en henvisning i Ot.prp. nr. 44 (1974-75) på side 14 til at regelen tidligere fremgikk av «skattetakstvedtektene». Dette antas å være en henvisning til kommunale

skattetakstvedtekter. Gjennom vedtakelsen av eiendomsskatteloven ble flere saksbehandlingsregler som tidligere ble fastsatt av hver enkelt kommune, gitt i lovs form.

Forbeholdet «så langt råd er» er kommentert i forbindelse med at tilleggsfristen ved innføring av bunnfradrag i § 14 annet ledd annet punktum ble tatt inn i loven i 1993 (se ovenfor). I Ot.prp. nr. 12 (1992-93) på side 7 til 8 skriver departementet at formuleringen «så langt råd er» må forstås som et pålegg om å utskrive eiendomsskatten «så tidlig som mulig i året, slik at de eiendomsskattepliktige får beskjed om skattens størrelse på et forholdsvis tidlig tidspunkt».

Som retten har vært inne på ovenfor, ble et nytt utskrivingsalternativ tatt inn i loven i § 3 første ledd bokstav g i 2011. Det ble da vedtatt en overgangsregel som ga utsatt frist ved utskriving av eiendomsskatt etter det nye alternativet. I denne forbindelse uttalte departementet i Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 20.4.2:

Eiendomsskatt skal i henhold til eiendomsskatteleva § 14 første ledd «så langt råd er, vera utskreven før 1 mars i skatteåret.» For å overholde fristen må takseringen av de aktuelle eiendommene være avsluttet noen tid i forveien. Det er kommunene selv som vil være ansvarlig for å foreta taksering, med unntak for kraftverk. For sen iverksettelse eller gjennomføring av takseringen gir normalt ikke grunnlag for å oversitte fristen. Utskriving etter fristen kan innebære at utskrivingen blir ugyldig.

Departementet går her vesentlig lenger enn i Ot.prp. nr. 12 (1992-93) i å konkretisere hvilke krav som kan utledes av loven. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor.

Når det gjelder øvrige rettskilder, har lagmannsretten – i likhet med partene – ikke kunnet se at det foreligger direkte relevant rettspraksis.

Sivilombudsmannen har kommentert tolkningen av § 14 annet ledd første punktum i en uttalelse datert 21. oktober 2016 i sak SOM-2016-1368. En skatteyder hadde påklaget et vedtak fra Midtre Gauldal kommune om utskriving av eiendomsskatt for 2015.

Utskrivingsvedtakene var truffet 15. september 2015, og kommunen utvidet dette året eiendomsskatteordningen fra å gjelde kun «verk og bruk» til også å gjelde boligeiendom. Sivilombudsmannen viser i vedtaket til formålet med fristen, «at skattyterne tidlig i året skal få vite hvor stor eiendomsskatt det blir på eiendommen». Ombudsmannen viser til en uttalelse fra Finansdepartementet 11. mars 1983 (UTV-1983-338), der det heter:

[D]et 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 oversittes uten at det foreligger spesielle grunner og at en for sen iverksettelse av taksering normalt ikke er tilstrekkelig grunn».

Deretter uttaler Sivilombudsmannen:

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

Sivilombudsmannen konkluderte med at Midtre Gauldal kommune hadde overtrådt lovens frist selv om kommunen etter forholdene måtte anses å ha gjennomført en effektiv og forsvarlig takserings- og utskrivingsprosess. Sivilombudsmannen bemerket at det i alle tilfelle ikke var hjemmel til å skrive ut eiendomsskatten så sent som 15. september, «altså etter utgangen av juni måned».

Det foreligger også enkelte uttalelser av interesse fra Finansdepartementet. Ut over uttalelsen av 11. mars 1983, som er nevnt ovenfor, viser lagmannsretten til en uttalelse av 23. januar 2006 (UTV-2006-332) der departementet gjengir og bygger på den siterte delen av uttalelsen fra 1983.

Etter lagmannsrettens syn underbygger både utdraget fra Prop. 1 LS (2011-2012), gjengitt ovenfor, og de nevnte uttalelsene fra Sivilombudsmannen og Finansdepartementet, at forbeholdet «så langt råd er» i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd tredje punktum ikke kan tolkes for vidt. Hvorvidt et fristbrudd kan aksepteres, vil måtte bero på en konkret helhetsvurdering. Det kan ikke være tvilsomt at mindre forsinkelser som følge av for eksempel forsinkede takseringer av enkelte eiendommer eller vanskelige arbeidsforhold på eiendomsskattekontoret bør aksepteres, se Stavang, Mattis: Eieendomsskatt (1. utg., 1994) side 82. Også større forsinkelser kan nok godtas, ut fra de konkrete omstendighetene. Sivilombudsmannens oppfatning om at alminnelig taksering må besluttes og påbegynnes slik at det vil være en realistisk mulighet for å overholde lovens frister, har støtte i Prop. 1 LS (2011-2012) og i uttalelsene fra Finansdepartementet. Lagmannsretten er enig i denne lovforståelsen, i hvert fall som et utgangspunkt.

Lagmannsretten går etter dette over til den konkrete vurderingen i den foreliggende saken. Lagmannsretten legger i denne forbindelse til grunn at det ikke er noe å utsette på fremdriften i Oslo kommunes arbeid fra eiendomsskatten ble vedtatt 16. desember 2015 og frem til utskrivingsvedtakene 30. juni 2016. Slik sett kan det hevdes at Oslo kommune så langt det har vært mulig, har overholdt fristen 1. mars.

Kommunen har gjort gjeldende at det må legges vekt på at det samme behovet for å bruke lang tid på å forberede utskrivingsvedtakene gjør seg gjeldende her som ved første gangs innføring av eiendomsskatt og første gangs innføring av bunnfradrag. Kommunen har i denne forbindelse vist til de forlengede fristene i § 14 annet ledd, annet og tredje punktum. Lagmannsretten er enig i at kommunen kan sies å ha det samme behovet for en lang frist ved gjeninnføring av eiendomsskatt som ved første gangs utskriving. Lagmannsretten har imidlertid ovenfor funnet at det er ikke grunnlag for noen utvidende tolkning av fristen i tredje punktum. De samme momentene som tilsier at tredje punktum ikke kan tolkes

utvidende, gjør seg gjeldende ved tolkningen av «så langt råd er» i første punktum: Lovgiver har bevisst valgt å utvide fristen i visse, spesifiserte tilfeller – men ikke ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Lagmannsretten kan dermed ikke se at dette synspunktet kan tillegges noen vesentlig vekt.

Ved vurderingen av om fristen er overtrådt finner lagmannsretten det i utgangspunktet relevant å se hen til bredere, lokaldemokratiske hensyn, slik kommunen har anført. De rødgrønne kommunepolitikere i Oslo gikk i 2015 til valg på å innføre eiendomsskatt raskt, fikk flertall i valget og besluttet å innføre skatten så raskt det lot seg gjøre. Det må legges til grunn at det ikke var praktisk gjennomførbart å rekke fristen for å innføre eiendomsskatt for 2016. På den annen side ville det ha vært uproblematisk å rekke fristen for utskriving i 2017. Det dreier seg om gjeninnføring av eiendomsskatt i Norges mest folkerike kommune, som har en svært omfattende eiendomsmasse. Som lagmannsretten allerede har vært inne på, kan det ikke være upåregnelig for kommunepolitikere at det kan ta noe tid å etablere en ny eiendomsskatteordning. At gjeninnføring av eiendomsskatt ikke lar seg gjennomføre det første skatteåret etter et kommunevalg, men på grunn av fristene i loven må vente til det påfølgende året, utgjør etter lagmannsrettens oppfatning ikke noen urimelig begrensning av kommunens handlefrihet. Samlet sett kan ikke lagmannsretten se at lokaldemokratiske hensyn utgjør noe tungtveiende moment i favør av en forlenget frist.

De ankende parter har pekt på at Oslo kommune fra begynnelsen av *planla* å bryte lovens frist ved at utskrivingsvedtakene skulle ferdigstilles 30. juni 2016. Det forelå aldri noen plan, og heller ikke noen realistisk mulighet, for å overholde fristen 1. mars. Videre er det på det rene at takseringen av de av eiendommene det ikke forelå skattetakst for, ikke var påbegynt den 1. mars. Lagmannsretten er enig med de ankende parter i at den omstendighet at det dreier seg om et planlagt fristbrudd og at det ikke har foreligget noen realistisk mulighet for at fristen ville bli overholdt, taler med tyngde for at lovens frist ikke kan være overholdt. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til lovforståelsen lagt til grunn ovenfor.

Lagmannsretten mener videre at fristoverskridelsens lengde tilsier at fristbruddet må anses som alvorlig. Bruddet gjelder samtlige eiendommer i kommunen, og lovens frist er overskredet med nesten fire måneder. At kommunen tidlig gjorde det kjent at det skulle utskrives eiendomsskatt, og at alle skatteyterne mottok forhåndsvarsel om eiendomsskatten innen 1. mars 2016, sikret riktignok en viss forutberegnelighet. For en ikke ubetydelig andel av skatteyterne – dem hvis eiendommer skulle takseres – forelå det imidlertid på dette tidspunktet ikke noen presis informasjon om hvilken skatt som ville bli skrevet ut for 2016. Etter lagmannsrettens oppfatning ivaretok ikke forhåndsvarselet innbyggernes krav på forutberegnelighet i tilstrekkelig grad til at fristbruddet ikke må karakteriseres som vesentlig.

Samlet sett mener lagmannsretten på denne bakgrunn at det dreier seg om et så alvorlig fristbrudd at kommunen ikke kan påberope at den «så langt råd er» har overholdt fristen 1. mars.

Konklusjonen blir på denne bakgrunn at utskrivingsvedtakene ikke ble truffet innenfor fristen i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd første punktum.

Dermed fører heller ikke Oslo kommunes subsidiære anførsel frem.

Lagmannsretten må etter dette ta stilling til hva som blir *konsekvensen av kommunens fristbrudd*. Deltakerne i gruppesøksmålet har krevet dom for at kommunen plikter å tilbakebetale innbetalt eiendomsskatt for 2016. Kommunen bestrider at det er grunnlag for dette.

Pålegger lagmannsretten kommunen ved dom å tilbakebetale innbetalt eiendomsskatt, innebærer dette at det avsies dom for realiteten. For å kunne avsi dom om realiteten i et forvaltningsvedtak er det en forutsetning at forvaltningsorganet er rettslig forpliktet til å oppheve det avsatte vedtaket. Hvilke nærmere vilkår som må stilles, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Ettersom Oslo kommune ikke hadde anledning til å skrive ut eiendomsskatt etter fristene fastsatt i loven, finner lagmannsretten det ikke tvilsomt at utskrivingsvedtakene er ugyldige. Dette oppfattes heller ikke å være omtvistet.

Lagmannsretten finner det heller ikke tvilsomt at kommunen er forpliktet til å rette utskrivingsvedtakene, slik at vedtakene må oppheves. Lagmannsretten viser i denne forbindelse først til at forvaltningen i medhold av forvaltningsloven § 35 har *rett* til å rette et vedtak dersom vedtaket er ugyldig, jf. første ledd bokstav c. Hvorvidt det også foreligger en *plikt* til retting er ikke regulert i loven, men må løses etter alminnelige forvaltningsrettslige regler, jf. Ot.prp. nr. 3 (1976-77) side 98. Spørsmålet må løses etter en konkret helhetsvurdering, og et sentralt moment er hvor grov feilen er, jf. Graver, Hans Petter: Alminnelig forvaltningsrett (4. utg., Oslo 2015) side 490. I dette tilfellet har kommunen begått en klar saksbehandlingsfeil ved at lovens frist for å treffe utskrivingsvedtakene er vesentlig overskredet. De ugyldige utskrivingsvedtakene er alle til ugunst for de private partene. Det er ikke mulig å reparere feilen. Hensynet til kommunens behov for skatteinntekter tillegger lagmannsretten i denne sammenheng mindre vekt. Også de øvrige hensynene kommunen har påberopt i argumentasjonen knyttet til fristfastsettelsen, som kommunen har vist til også her, vurderes å ha liten vekt. Det vises til drøftelsen av disse momentene ovenfor. Samlet sett mener lagmannsretten at kommunen har begått en så alvorlig feil at utskrivingsvedtakene må oppheves.

Etter dette må lagmannsretten se nærmere på om det er adgang til å avsi dom for tilbakebetaling av den innbetalte eiendomsskatten som ble skrevet ut for sent. Dette vil innebære at domstolen tar stilling til realiteten i hver enkelt skattesak for gruppesøksmålsdeltakerne. Etter rettspraksis er utgangspunktet at domstolene ikke kan gi dom for realiteten uten særskilt lovhjemmel, jf. Rt-2001-995 på side 1003 til 1004:

Etter min mening er det ikke grunnlag i tradisjonell norsk rett for en generell regel om at domstolene ved lovbundne forvaltningsvedtak kan gi dom for realiteten. Jeg vil ikke utelukke at domstolene bør ha adgang til å gi realitetsdom i særlige tilfeller, for eksempel der noe annet vil være unødig formalisme eller hvis et forvaltningsorgan mot formodning ikke innretter seg lojalt etter en domstolsavgjørelse. Men den klare hovedregelen er den motsatte: domstolenes kontroll med forvaltningen er innskrenket til en legalitetskontroll. Dom på positivt vedtak krever særskilt hjemmel, jf. tvistemålsloven § 482 og skattebetalingsloven § 48 nr. 6.

I vår sak finner jeg det klart at det ikke er adgang til å kreve realitetsavgjørelse. Det dreier seg ved uførepensjon nettopp om den type faglige skjønn under rettsanvendelsen der domstolene bør begrense seg til sin vanlige rolle.

Et eksempel på at Høyesterett har funnet grunnlag for å avsi dom for realiteten fremgår av Rt-1951-19 (Mortvedt). Saken gjaldt overprøving av vedtak om tilbakekall av drosjebevillinger. Høyesterett fant at den eneste grunnen som begrunnet tilbakekallet ikke var holdbar, og at det dermed ikke oppstod spørsmål om utøvelse av noe administrativt skjønn (side 26).

Lagmannsretten mener at det er treffende å betegne det som «unødig formalisme» dersom det i dette tilfellet ikke avsies dom for realiteten. Slik lagmannsretten ser det, er kommunen rettslig forpliktet til refundere den innbetalte eiendomsskatten for 2016. Dermed blir det ikke spørsmål om utøvelse av noe administrativt skjønn.

Lagmannsretten gir på denne bakgrunn de ankende parter medhold i kravet om at kommunen pålegges å tilbakebetale den innbetalte eiendomsskatten for 2016.

Som anført av de ankende parter, gir forskrift 18. desember 1987 nr. 977 § 2, som er fastsatt i medhold av eiendomsskatteloven § 26, skatteyderne krav på rentegodtgjøring «frå betalingsdagen og til skatten vert betalt attende». Det er imidlertid ikke lagt ned påstand om renter, og lagmannsretten tar derfor ikke med renter i domsslutningen.

Endelig bemerker lagmannsretten for ordens skyld at denne dommen bare vil få rettskraftvirkning for de av skatteyderne som påklaget utskrivingsvedtaket til kommunen innen klagefristen, og som er registrerte medlemmer av gruppesøksmålet på domsavsigelsestidspunktet.

Ugyldighet som følge av ulovlig bunnfradrag

Det neste lagmannsretten skal vurdere, er de ankende parter anførsel om at Oslo kommunes fastsettelse av bunnfradrag er ulovlig.

De ankende parter har anført at både utskrivingen av eiendomsskatt i 2016 og forskriften om eiendomsskatt for 2016 må kjennes ugyldig på dette grunnlaget. På bakgrunn av lagmannsrettens konklusjon om at utskrivingsvedtakene er ugyldige som følge av fristbrudd, blir imidlertid spørsmålet om lovligheten av bunnfradraget bare satt på spissen med hensyn til gyldigheten av forskriften.

I forskriften om eiendomsskatt i Oslo for 2016 § 4 er det under henvisning til eiendomsskatteloven § 11 annet ledd fastsatt at det skal gis «et bunnfradrag på 4 000 000 kroner for alle selvstendige boenheter som ikke benyttes i næringsvirksomhet». De ankende parter har anført at et så høyt bunnfradrag, som medfører at bare et mindretall av boligeierne i Oslo må betale eiendomsskatt, ligger utenfor hva loven gir kommunestyret kompetanse til å beslutte.

Det er på det rene – og uomtvistet – at fastsettelsen av bunnfradrag i utgangspunktet hører inn under kommunens frie skjønn. Spørsmålet er om Oslo kommune har holdt seg innenfor rammene loven stiller for skjønnsutøvelsen. Nærmere bestemt må lagmannsretten vurdere om loven oppstiller en grense for hvor høyt det er adgang til å sette bunnfradraget, og om denne grensen i så fall er overskredet.

Eiendomsskatteloven § 11 har følgende ordlyd:

Eiendomsskatten skal vera minst kr 2 og ikkje meir enn kr 7 for kvar kr 1.000 av takstverdet.

Kommunestyret kan fastsetje botnfrådrag i eiendomsskatten for alle sjølvstendige bustaddelar i faste eigedomar som ikkje vert nytta i næringsverksemd.

Etter lagmannsrettens syn tilsier ordlyden i annet ledd at kommunestyret i utgangspunktet må stå fritt ved fastsettelsen av bunnfradragets størrelse. I motsetning til i første ledd om skattesats, er det i annet ledd ikke fastsatt beløpsmessige begrensninger for størrelsen på bunnfradraget. Spørsmålet blir da om andre rettskilder enn ordlyden kan gi grunnlag for å tolke loven innskrenkende.

De ankende parter mener at lovens ordlyd, struktur, systematikk og historikk tilsier at dersom kommunen ønsker å skrive ut skatt på boliger, må kommunen ilegge eiendomsskatt på alle boliger i kommunen eller alle boliger i bymessig strøk. Når det er dokumentert at virkningen av bunnfradraget på fire millioner er at om lag 80 prosent av boligene unntas fra beskatning, og at dette også har vært tilsiktet fra kommunestyrets side, mener de ankende partene at kommunen i realiteten går utenfor lovens utskrivings- og

fritaksalternativer. Etter de ankende parter syn krever det lovendring dersom man ønsker å innføre en så vidt prinsipiell omlegging av en skatteordning som er lovregulert i detalj.

Adgangen til å fastsette bunnfradrag ble tatt inn i eiendomsskatteloven ved endringslov 5. februar 1993 nr. 28. Av forarbeidene fremgår følgende om bakgrunnen for bestemmelsen i Ot.prp. nr. 12 (1992-93) punkt 1.1:

Departementet fremmer forslag om endringer i eiendomsskatteloven ved at det åpnes adgang for kommunene til å innføre bunnfradrag i eiendomsskattetakstene for bolig og fritidseiendommer. Dette vil isolert sett kunne gi redusert eiendomsbeskatning. For å oppveie dette foreslås en moderat økning av maksimumssatsen for eiendomsskatt for de eiendommer som er berettiget til bunnfradrag (...).

Departementet finner 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 utskriving av eiendomsskatt i kommunene, hvor blant annet ønsker om særskilte fordelingsprofiler bedre kan ivaretas.

Videre fremgår følgende i punkt 1.3.2:

Departementet foreslår ingen bestemt nedre eller øvre beløpsgrense for bunnfradragets størrelse. Ved bruk av høyere skattesats enn 7 promille skal imidlertid bruken av bunnfradrag være obligatorisk, og departementet foreslår da bindinger i kommunenes adgang til fritt å velge fradragets størrelse, jf. avsnitt 1.3.1.

Departementets forslag gikk ut på innføring av adgang til å fastsette bunnfradrag kombinert med en økning av den maksimale skattesatsen. Det fremgår av Finanskomiteens merknader i Innst. O. nr. 49 (1992-93) og av protokollen fra forhandlingene i Odelstinget (Stortingstidende 1992-93 del I side 345 følgende) at det var debatt om forslaget. Arbeiderpartiet, som hadde regjeringsmakten alene på denne tiden, fikk ikke flertall i Odelstinget for forslaget om å endre satsstrukturen. Det var først under den etterfølgende debatten i Lagtinget at Arbeiderpartiet bestemte seg for å gå inn for å innføre adgang til bunnfradrag uten samtidig å endre satsstrukturen. Saken ble deretter sendt tilbake til Odelstinget for ny behandling. Den andre gangen saken ble behandlet i Odelstinget og Lagtinget ble det flertall for Arbeiderpartiets forslag, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 395 og del II side 29.

Det fremgår av sitatet ovenfor fra proposisjonen, samt i Innst. O. nr. 49 (1992-93) på side 7 at man ved det opprinnelige lovforslaget ønsket å ivareta fordelingsmessige hensyn. Det samme fremgår av et innlegg fra en av Arbeiderpartiets representanter under debatten i Odelstinget, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 345. En tilsvarende begrunnelse fremgår ikke i tilknytning til det vedtatte lovforslaget om utelukkende å innføre adgang til å gi bunnfradrag. De ankende parter har på denne bakgrunn anført at begrunnelsen om å

ivareta fordelingsmålsetninger bare er relevant for det samlede forslaget om både adgang til å innføre bunnfradrag og endring av satsstrukturen.

Lagmannsretten er ikke enig i at det er grunnlag for å tolke begrunnelsen i forarbeidene så snevert som de ankende parter anfører. At bunnfradrag ivaretar fordelingshensyn følger etter lagmannsrettens syn av bunnfradragets natur, ved at skattebyrden for eiere av mindre verdifulle eiendommer relativt sett reduseres mer enn skattebyrden for eiere av dyrere eiendommer. Selv om fordelingsmålsetninger muligens ville ha blitt ivaretatt i enda større grad dersom man i tillegg til å åpne for bunnfradrag hadde gitt anledning til å øke skattesatsene, vil også innføring av bunnfradrag alene ha en omfordelende virkning. Dette synspunktet var også fremme i Odelstingsdebatten, under innlegget til en stortingsrepresentant fra Kristelig Folkeparti som var med på å danne flertallet for Arbeiderpartiets lovforslag, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 348. Også en representant fra Sosialistisk Venstreparti synes å knytte fordelingsvirkninger og «mulighet til å lage et progressivt system» til innføring av bunnfradrag alene, uten endringer av satsstrukturen, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 348.

Lagmannsretten mener at det etter dette må legges til grunn at et formål med bunnfradragsbestemmelsen var å ivareta fordelingshensyn.

Etter lagmannsrettens syn underbygger både forarbeidene til bunnfradragsbestemmelsen og forarbeider til senere lovendringer at kommunene har stor grad av skjønnsfrihet ved eventuell fastsettelse av bunnfradrag.

Det fremgår uttrykkelig av sitatet ovenfor fra Ot.prp. nr. 12 (1992-93) punkt 1.3.2 at lovgiver foretok et bevisst valg om ikke å sette noen bestemt øvre grense for bunnfradraget. De eneste bindingene departementet foreslo, var knyttet til forslaget om samtidig å endre satsstrukturen, som altså ikke ble vedtatt. Fleksibiliteten bunnfradragsbestemmelsen gir kommunene er også understreket av stortingsrepresentanter under debatten i Odelstinget, jf. Stortingstidene 1992-93 del I side 347-348 og 350.

Lagmannsretten er enig med tingretten når den i dommen på side 25 uttaler at det i senere lovforarbeider er «kommunenes skjønnsfrihet som fremheves, og ikke begrensningene til denne». Det er i denne forbindelse vist til Ot.prp. nr. 77 (2005-2006), Prp. 112 L (2011-2012) og Prp. 1 L (2012-2013).

De ankende parter har som nevnt vist til eiendomsskattelovens systematikk, historikk og struktur. Det er blant annet pekt på at loven etter de ankende parters syn har strengt lovbundne utskrivingsalternativer og fritaksregler, og at Oslo kommunes bruk av bunnfradrag i realiteten utgjør et forsøk på å innføre et utskrivingsalternativ som ikke finnes i loven.

Lagmannsretten er ikke enig med de ankende parter i at lovens systematikk, historikk og struktur tilsier at Oslo kommune ikke kunne sette bunnfradraget til fire millioner kroner. Det er riktignok et faktum at loven nokså detaljert regulerer de ulike utskrivingsalternativene for eiendomsskatt samt fritaksreglene. Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke slutes fra dette at også bunnfradragsbestemmelsen skal tolkes restriktivt. Tvert imot kan det hevdes at når loven setter en hel del klare begrensninger for kommunens valgfrihet, og lovgiver bevisst velger ikke å sette beløpsgrenser for bunnfradraget, kan dette tilsi at kommunene er tiltenkt stor handlefrihet når det gjelder bunnfradragets størrelse.

De ankende parter har vist til Rt-1971-1259 (Sunndal), Rt-1974-723 (Kragerø) og Rt-1994-1267 (Evje). Disse sakene gjaldt ikke bunnfradrag, men andre problemstillinger knyttet til grunnlaget for å utskrive eiendomsskatt. I alle disse tre sakene tolket Høyesterett lovgivningen om eiendomsskatt innskrenkende, og kommunenes vedtak om iligning av eiendomsskatt ble opphevet. I samtlige tre avgjørelser bygget imidlertid Høyesterett den innskrenkende lovtolkningen blant annet på klare uttalelser i forarbeidene. Tilsvarende holdepunkter i forarbeidene foreligger etter lagmannsrettens syn ikke med hensyn til bunnfradragsbestemmelsen. Etter lagmannsrettens oppfatning kan dermed ikke disse avgjørelsene underbygge en innskrenkning av kommunens handlefrihet når det gjelder bunnfradragets størrelse.

Videre har begge parter vist til ulike uttalelser fra Finansdepartementet om tolkningen av eiendomsskatteloven § 11 annet ledd. Lagmannsretten finner grunn til å komme inn på enkelte av disse.

Finansdepartementets uttalelse av 13. november 2003 i sak UFIN-2003-3042 besvarer et spørsmål fra Skedsmo kommune om hvorvidt det er adgang til å sette bunnfradraget så høyt «at det ikke blir boligskatt på noen boligeiendom». Spørsmålet ble stilt i en situasjon da loven ikke ga adgang til å skattlegge næringseiendom og bruk alene – dette ble det først adgang til etter en lovendring i 2011. I departementets uttalelse heter det:

At det i enkelte tilfeller vil være takstverdier som er lavere enn bunnfradraget, med den følge at eiendommer fritas for beskatning, vil ikke være tilstrekkelig til å fjerne fradragets generelle karakter av å være et bunnfradrag.

En ordning som beskrevet i deres brev, som i praksis fører til et generelt fritak for alle boligeiendommer som omfattes av skatteutskrivningen, vil derimot innebære at fradraget mister karakteren av å være et bunnfradrag, og i stedet blir likt med en fritaksbestemmelse for boligeiendommer. Dette må anses lovstridig.

Lagmannsretten mener at departementet her bygger på et rent omgåelsessynspunkt. Ettersom eiendomsskatteloven regulerer hvilke typer eiendommer det i alminnelighet kan gis fritak for, og det i 2003 ikke fantes noe fritaksalternativ for boligeiendommer, ville et

høyt bunnfradrag som hadde til formål å frita alle boligeiendommer for eiendomsskatt, ha utgjort en omgåelse av loven.

Finansdepartementets uttalelse av 3. oktober 2006 i sak UFIN-2006-31A er et svar på et skriftlig spørsmål fra en stortingsrepresentant. Spørsmålet var om bunnfradrag ved eiendomsskatt må være «et fast beløp som gjelder for alle boligenheter, eller [om det kan] fastsettes som en prosentsats av boligenhetens verdi». Departementet svarte at bunnfradraget må utgjøre et «et fast beløp som fradras i taksten». Til slutt bemerket departementet:

Loven gir ingen begrensning i fradragets størrelse, men fradraget kan ikke settes så høyt at det reelt vil innebære et generelt eiendomsskattefritak for det store flertall av boligeiendommer i kommunen.

Til denne uttalelsen bemerker lagmannsretten at den ikke ser ut til å ha støtte i andre rettskilder av betydning. De ankende parter har vist til en tilsvarende uttalelse i veilederen «Bruk av formuesgrunnlag ved utskrivning av eiendomsskatt på boliger» utgitt av Kommunenes Sentralforbund (KS) v/ KS Eiendomsskatteforum i april 2013, der departementets uttalelse benyttes som kilde. Uttalelsen fra KS vurderes imidlertid å ha beskjeden vekt som rettskilde.

Partene har videre referert til NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt og NOU 2003: 9 Skatteutvalget – Forslag til endringer i skattesystemet. Partene har også vist til uttalelser i forarbeider til senere endringer av eiendomsskatteoven samt juridisk teori. Lagmannsretten kan ikke se at det fremkommer noe av betydning i disse kildene.

De ankende parter har fremholdt at en rekke reelle legislative hensyn som gjør seg gjeldende i denne saken, tilsier at det ikke er adgang til å bruke bunnfradraget til å ilegge eiendomsskatt til et lite mindretall av boligeierne. De ankende parter har blant annet vist til at eiendomsskatten har vært begrunnet i brukeravgiftssynspunkter – altså at skatten er ment å finansiere utgifter som eiendomsbesitterne i kommunen har nytte av, og at det høye bunnfradraget skaper et gratispassasjerproblem. Videre er det vist til at velgerkontrollen med eiendomsskatten forsvinner ved at representanter for et flertall av kommunens innbyggere kan pålegge et lite mindretall å finansiere felles goder, eller goder som bare tilfaller det bestemmende flertallet. I denne forbindelse er det pekt på at eiendomsskatten i Oslo fra de rødgrønne partienes side ble utformet i den hensikt å få ulik effekt på de ulike bydelene og velgergruppene, og at særlig Arbeiderpartiet gjennom sin skattepolitikk ville verne egne velgergrupper. Videre mener de ankende parter at det høye bunnfradraget forskjellsbehandler skatteyttere ut fra boligens beliggenhet, og at bunnfradraget er lite treffende fordelingspolitikk.

Lagmannsretten bemerker at eiendomsskatten historisk sett har vært en måte å inndrive en form for brukerbetaling for utgifter knyttet til faste eiendommer på. Denne formen for

brukerbetaling ble imidlertid etter hvert erstattet av ulike typer kommunale avgifter, for eksempel til vann, kloakk og renovasjon, se Ot.prp. nr. 44 (1974-75) side 7. I nyere tid har dermed eiendomsskatten i stedet ivaretatt kommunenes generelle behov for inntekter til kommunekassen. I dag kan ikke lagmannsretten se at brukerbetalingssynspunkter har noen betydning for tolkningen av lovens bunnfradragbestemmelse.

Politisk sett kan man være enig eller uenig med flertallet i Oslo bystyre om avveiningene som ligger bak beslutningen om å innføre et bunnfradrag som medfører at mange boligeiere slipper å betale eiendomsskatt. Likeledes kan det diskuteres om politikere bør gå til valg på å gi goder som i stor grad tilkommer egne velgere, samtidig som de pålegger byrder som i stor grad går ut over de øvrige partienes velgere. En kan også stille spørsmål ved om det er hensiktsmessig at fordelingshensyn søkes ivaretatt ved hjelp av en eiendomsskatt med bunnfradrag som tar utgangspunkt i eiendommenes markedsverdi, og som dermed kan sies å forskjellsbehandle eiere av likeartede boliger med ulik geografisk beliggenhet. Etter lagmannsrettens syn beror imidlertid de spørsmålene de ankende parter her peker på, på rent politiske avveininger. Lagmannsretten kan ikke se at disse momentene er relevante for vurderingen av hvilken handlefrihet loven gir kommunen ved fastsettelsen av bunnfradraget.

Lagmannsrettens syn er på denne bakgrunn at kommunen har stor handlefrihet ved fastsettelsen av bunnfradraget etter eiendomsskatteloven § 11. Grensen vil imidlertid kunne være overtrådt ut fra et omgåelsessynspunkt, slik eksempelet i UFIN-2003-3042 viser. Videre gjelder skrankene som følger av læren om myndighetsmisbruk.

Etter lagmannsrettens mening kan ikke Oslo kommunes fastsettelse av bunnfradraget til fire millioner kroner settes til side ut fra omgåelsesbetraktninger. Selv om eiendomsskatten i utgangspunktet skrives ut på alle faste eiendommer, jf. eiendomsskatteloven § 4, og loven spesifiserer hvilke grupper eiendommer som skal og kan gis fritak, medfører bruk av bunnfradrag nødvendigvis at det ikke vil påløpe eiendomsskatt for eiendommer med lavere verdi enn bunnfradraget. Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at lovgiver har gitt kommunene stor grad av skjønnsfrihet ved fastsettelsen av størrelsen på bunnfradraget. Benyttes denne skjønnsfriheten til å fastsette et høyt bunnfradrag, vil dette få som konsekvens at et større antall boliger ikke blir ilagt skatt. I Oslo kommune medfører bunnfradraget på fire millioner kroner at det ikke skrives ut skatt på inntil 80 prosent av boligene, noe som også var tilsiktet av kommunestyrets flertall. Etter lagmannsrettens syn utgjør ikke dette noen omgåelse.

Lagmannsretten bemerker at det likevel må antas å gjelde en øvre grense for hva som kan aksepteres. Lagmannsretten skal i denne saken ikke ta stilling til nøyaktig hvor denne grensen går. Lagmannsretten antar imidlertid at for eksempel et bunnfradrag som settes så høyt at bare én eller noen svært få eiendommer i en stor kommune betaler eiendomsskatt, i for stor grad vil utgjøre en omgåelse av eiendomsskatten som en generell skatteordning.

Lagmannsretten kan heller ikke se at fastsettelsen av bunnfradrag er i strid med læren om myndighetsmisbruk. Myndighetsmisbrukslæren knyttes gjerne til forbudet mot å ta utenforliggende hensyn, vilkårlighet, grovt urimelige avgjørelser og usaklig forskjellsbehandling, jf. Graver, Hans Petter: Alminnelig forvaltningsrett (Oslo, 4. utg. 2015) side 115. Forskjellsbehandlingen de ankende parter har påpekt, er langt på vei en konsekvens av eiendomsskattelovens system, ved at eiendomsskatten ilegges med utgangspunkt i eiendommers brutto markedsverdi. Dermed vil skatten for eksempel kunne være særlig tyngende for personer som eier verdifulle eiendommer, men som har lav inntekt og høy gjeld. At kommunen velger å fastsette bunnfradraget på et høyt nivå kan sies å medføre ytterligere forskjellsbehandling. Bunnfradraget er imidlertid det samme uansett hvilket parti man stemmer på og hvor man bor. Selv om en legger til grunn at det høye bunnfradraget fører til en form for forskjellsbehandling, kan ikke lagmannsretten se at det er grunnlag for å anse denne forskjellsbehandlingen som usaklig eller urimelig. At lovgivningen gir lokalpolitikere handlefrihet til å ta beslutninger som i størst grad kommer egne velgere til gode, er en del av vårt politiske system.

Lagmannsretten mener på denne bakgrunn at Oslo kommunes beslutning om å sette bunnfradraget til fire millioner kroner ligger innenfor kommunens skjønnsmargin etter eiendomsskatteloven. Det foreligger ikke myndighetsmisbruk eller andre grunnlag for å sette beslutningen til side.

Lagmannsrettens konklusjon blir at Oslo kommune ikke handlet i strid med loven ved å sette bunnfradraget for 2016 til fire millioner kroner.

De ankende parter krav om at forskriften kjennes ugyldig på dette grunnlaget tas dermed ikke til følge.

Tilordning av bunnfradrag for eiendommer med flere selvstendige boenheter

I gruppesøksmålet er det ved Oslo tingretts beslutning av 10. mars 2017 etablert en undergruppe bestående av de av gruppemedlemmene som besitter eiendommer med flere selvstendige boenheter. Dette omfatter for eksempel enkeltboliger i borettslag, boligaksjeselskaper og eneboliger med utleieleilighet. På vegne av denne undergruppen er det anført at Oslos kommunes tilordning av bunnfradrag for eiendommer med flere selvstendige boenheter er i strid med loven og forskriften, slik at det er skrevet ut for høy eiendomsskatt på de berørte eiendommene.

Lagmannsrettens konklusjon ovenfor om at utskrivingsvedtakene er ugyldige som følge av fristbrudd, medfører at problemstillingen med tilordning av bunnfradrag ikke blir satt på spissen. Lagmannsretten finner likevel grunn til å vurdere spørsmålet.

Metoden Oslo kommune har benyttet for å beregne eiendomsskatten for disse eiendommene, går ut på at hvert bunnfradrag er beregnet separat med utgangspunkt i hver enkelt boenhets verdi. Det vil si at kommunen har måttet ta stilling til verdien av hver enkelt boenhet. Verdien ble fastsatt med utgangspunkt i den samlede verdien av eiendommen (skattegrunnlaget), fordelt på boenhetene ut fra innhentede opplysninger om den enkelte boenhets areal. En konsekvens av denne måten å tilordne bunnfradrag på, er at boenheter med lavere verdi enn fire millioner ikke kvalifiserte til fullt bunnfradrag på fire millioner. For eksempel fikk en eiendom med to boenheter med et samlet skattegrunnlag på ni millioner, der den ene boenheten er verdt tre millioner og den andre seks millioner, et bunnfradrag på tre millioner for den første boenheten og et bunnfradrag på fire millioner for den andre. Det vil si syv millioner i samlet bunnfradrag.

De ankende parter mener at kommunens måte å tilordne bunnfradrag på er i strid med loven, og at skatteyterne har krav på ett uavkortet bunnfradrag per boenhet. Slik de ankende parter ser det, skulle bunnfradraget i det nevnte eksempelet ha vært på fire millioner for begge boenhetene – det vil si åtte millioner i samlet bunnfradrag.

Her oppstår det for det første et spørsmål om kommunens metode er i overensstemmelse med loven, og for det andre et spørsmål om metoden er i overensstemmelse med Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt.

Eiendomsskatteloven § 11 annet ledd har følgende ordlyd:

Kommunestyret kan fastsette bunnfradrag i eiendomsskatten for alle sjølvstendige bustaddelar i faste eiendomar som ikkje vert nytta i næringsverksemd.

Etter lagmannsrettens oppfatning innebærer begge de to metodene at det gis bunnfradrag «for alle sjølvstendige bustaddelar». Spørsmålet er på hvilken måte bunnfradragene skal beregnes. Lagmannsretten er ikke enig med de ankende parter i at det følger av lovens ordlyd at det skal gis fulle bunnfradrag uavhengig av den enkelte boenhets størrelse og verdi.

Lagmannsretten er heller ikke enig med de ankende parter i at måten Oslo kommune har tilordnet bunnfradrag på, er i strid med lovens system. Lovens ordning er at skatten skrives ut på de faste eiendommene, at de enkelte boenhetene ikke er selvstendige skatteobjekter og at det skal gis bunnfradrag for hver boenhet. Etter lagmannsrettens syn åpner lovens system for begge løsninger.

Slik lagmannsretten ser det, etterlater loven en tolkningstvil som må søkes løst i andre rettskilder.

Bunnfradragsbestemmelsen ble tatt inn i loven ved endringslov 5. februar 1993 nr. 28. Kommunen har vist til følgende som fremgår av Ot.prp. nr. 12 (1992-93) på side 5:

Det forutsettes at bruken av bunnfradrag skal være knyttet til *selvstendige boenheter*. (...) For selvstendige boenheter som ikke benyttes i forbindelse med næringsvirksomhet skal bunnfradrag imidlertid kunne innrømmes uansett hvordan boenheten anvendes. Det skal således blant annet fastsettes bunnfradrag også i takstverdien for selvstendige boenheter som benyttes som benyttes som fritidseiendom eller i forbindelse med utleie. Bunnfradrag vil bli gitt i takstverdien for eiendommer uavhengig av om eiendommen er i bruk.

Lagmannsretten er enig med kommunen i at ordlyden «i takstverdien for selvstendige boenheter» taler for at bunnfradraget forutsettes å skulle trekkes fra verdien av hver enkelt boenhet. Også overskriftene i Ot.prp. nr. 12 (1992-93) punkt 1.4.1 og Innst. O. 49 (1992-93) punkt 1.3.1 kan tyde på dette: «Bunnfradrag må tilordnes hver boenhet».

Videre fremgår følgende på side 6:

For å oppnå likebehandling av ulike boliger uavhengig av eiendomstype og eierform, legger departementet til grunn at det skal gis ett bunnfradrag for hver enkelt boenhet. I lovforslaget er dette angitt ved at bunnfradraget er knyttet til begrepet selvstendig boenhet («sjølvstendige bustaddelar»). Kommunene må opprette egne registre over selvstendige boenheter, som alle skal tilkomme bunnfradrag.

Det fremgår her at formålet med å gi bunnfradrag for hver selvstendig boenhet er å likebehandle boliger, uavhengig av eierform. Det samme synspunktet fremgår av Innst. O. nr. 49 (1992-93) side 5, der det henvises til proposisjonen.

Slik lagmannsretten ser det, taler formålet om likebehandling med styrke for at modellen kommunen har benyttet er i tråd med loven. Dersom eiendommer med mange boenheter av ulik verdi tilordnes fullt bunnfradrag på fire millioner kroner for hver eneste boenhet, vil de som besitter disse boligene få en tilfeldig fordel som ikke er saklig begrunnet. Det fremstår etter lagmannsrettens syn som urimelig forskjellsbehandling dersom eiendomsskatten for en borettslagsleilighet verdt seks millioner i realiteten reduseres som følge av at en annen leilighet i samme borettslag er verdt tre millioner, mens en tilsvarende eierseksjonsleilighet kun gis ordinært bunnfradrag.

De ankende parter har fremholdt at forskrift 11. februar 1993 nr. 107 om innhenting av opplysninger ved fastsettelse av bunnfradrag bare gir adgang til å innhente opplysninger om antall boenheter og om bruken av boenheter, og ikke om boenhetenes størrelse. Lagmannsretten legger til grunn at forskriften ble utarbeidet ut fra de konkrete behovene for opplysninger kommunene så ut til å ha i 1993. Behovet for informasjon om boenhetenes størrelse blir særlig aktuelt når bunnfradraget settes så høyt at det overstiger verdien av mindre boliger. Ut fra bevisførselen sitter lagmannsretten igjen med det

inntrykk at høye bunnfradrag ikke har vært benyttet før i de senere år, og at problemstillingen om metodevalg for tilordning av bunnfradragene bare er satt på spissen i et fåtall kommuner. Lagmannsretten kan ikke se at utformingen av forskriften kan underbygge at departementet har tolket eiendomsskatteloven slik de ankende parter anfører.

Videre er lagmannsretten ikke enig med de ankende parter i at kommunens modell for tilordning av bunnfradrag enten må anses som en ulovlig justering av formuesgrunnlagene eller som en avkortning av bunnfradragene. Etter lagmannsrettens syn er det mest treffende å anse kommunens modell som en tilordning av bunnfradragene på en måte som ivaretar formålene med loven.

Til støtte for sine anførsler har partene vist til ulike uttalelser fra Finansdepartementet. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at disse bidrar til noen avklaring. De ankende parter har også vist til «Veileder om bunnfradrag» fra KS' eiendomsskatteforum. I en tidligere versjon av denne veilederen er det anført et syn i tråd med de ankende parter anførsler, under henvisning til at man på denne måten likebehandler eiendommer med flere boenheter og at løsningen er administrativt sett enkel. Etter lagmannsrettens syn er synspunktet ikke i overensstemmelse med det som følger av forarbeidene, jf. drøftelsen ovenfor, og veilederen har ikke særlig vekt som rettskilde.

Endelig har de ankende parter vist til andre kommuners praksis. Etter det opplyste er det bare Oslo kommune som tilordner bunnfradragene på den måten Oslo kommune har gjort. De øvrige kommunenes praksis skal ikke ha vært overprøvd rettslig eller vurdert av for eksempel Sivilombudsmannen. Etter lagmannsrettens oppfatning kan ikke en slik praksis være utslagsgivende når det finnes mer tungtveiende rettskilder som klart taler i motsatt retning.

Samlet sett mener lagmannsretten at det må legges avgjørende vekt på formålet med bunnfradragsbestemmelsen, slik dette er kommet til uttrykk i forarbeidene. Måten å tilordne bunnfradrag på som kommunen har benyttet, er klart mest i overensstemmelse med formålet om likebehandling av boenheter.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at kommunens praksis ved tilordning av bunnfradrag for eiendommer med flere selvstendige boenheter er i samsvar med eiendomsskatteloven.

Lagmannsretten skal også ta stilling om Oslo kommunens praksis knyttet til eiendommer med flere boenheter er i samsvar med kommunens forskrift om eiendomsskatt for 2016.

Det fremgår av forskriften § 3 første ledd at bystyret har fastsatt «et bunnfradrag på kr 4 000 000 for alle selvstendige boenheter i faste eiendommer som ikke benyttes i næringsvirksomhet, jf. esktl. § 11 annet ledd.» Videre fastsetter § 3 tredje og fjerde ledd:

Der noe er registrert som boenhet i matrikkelen gis det automatisk ett bunnfradrag for enheten.

I andre tilfeller må eieren gi nødvendige opplysninger for å ha krav på bunnfradrag.
(...)

De ankende parter har påpekt at det ikke står «inntil kr 4 000 000» per boenhet, noe som ville ha vært naturlig dersom det var meningen å avkorte bunnfradraget slik kommunen har gjort. Videre er det vist til at det i henhold til forskriften «automatisk» skal gis ett bunnfradrag per boenhet.

Lagmannsretten kan ikke se at forskriften gir grunnlag for en annen tolkning enn den som følger av loven. Også i forskriften fremgår det at det skal gis et bunnfradrag per boenhet, og det er ikke regulert *hvordan* dette skal tilordnes den enkelte eiendom. At bunnfradraget gis automatisk når en boenhet er registrert i matrikkelen, jf. tredje ledd, må forstås i lys av bestemmelsen om eierens plikt etter fjerde ledd til i andre tilfeller å inngi nødvendige opplysninger, ettersom kommunen i slike tilfeller mangler nødvendig informasjon.

Lagmannsretten mener på denne bakgrunn at forskriften ikke gir grunnlag for noen annen tolkning enn den som følger av loven. Spørsmålet partene har reist om hvordan en eventuell motstrid mellom loven og forskriften skal løses, blir dermed ikke satt på spissen.

Lagmannsrettens konklusjon blir at kommunen har tilordnet bunnfradragene for eiendommer med flere selvstendige boenheter i overensstemmelse med loven og forskriften.

Avvisning av de ankende parters krav om at forskriften kjennes ugyldig

Lagmannsretten skal avslutningsvis kommentere Oslo kommunes anførsel om at de ankende parter ikke har rettslig interesse i å få kjent Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt for 2016 ugyldig, slik at denne delen av gruppesøksmålet må avvises.

Kommunen har vist til at det ikke foreligger «reelt behov», jf. tvisteloven § 1-3, for å få kjent forskriften ugyldig i tillegg til utskrivingsvedtakene. Når det gjelder de av gruppemedlemmene som ikke har fått utskrevet eiendomsskatt og de av gruppemedlemmene som ikke har klaget, har kommunen anført at den manglende søksmålsinteressen knyttet til utskrivingsvedtakene medfører at de heller ikke har «reelt behov» for å få prøvet gyldigheten av forskriften.

Lagmannsretten viser til at ingen av de ankende partenes materielle anførsler knyttet til gyldigheten av forskriften har ført frem, slik at ingen av disse avvisningsspørsmålene blir satt på spissen. I likhet med tingretten mener lagmannsretten at det på denne bakgrunn ikke er nødvendig å ta stilling til begjæringen om avvisning. Lagmannsretten slutter seg til følgende bemerkning i tingrettens dom på side 32:

Retten vil vise til det prinsipp som fremgår av tvisteloven § 9-6 (3) siste setning, hvorefter retten kan frifinne uten at det tas standpunkt til et spørsmål om avvisning. Regelen forutsetter at grunnlaget for frifinnelsen er klart og av [skal vel stå «at»] avvisningsvurderingen er tvilsom. Regelen gjelder under saksforberedelsen. I og med at det nå avises [skal vel stå «avsies»] en dom som gjør rettens stillingtaken til denne påstandsposten overflødig, må dette prinsippet kunne gis anvendelse også her.

Sakskostnader

Sakskostnader tilkjennes den part som har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige og dermed vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Hvor det er fremmet flere krav, er det samlede utfallet avgjørende ved vurderingen av om saken er vunnet fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd annet punktum.

Er det flere parter på samme side, skal sakskostnadsspørsmålet i utgangspunktet avgjøres særskilt for hver part, jf. § 20-6 første ledd. Pålegges flere parter sakskostnader, kan retten likevel bestemme at de helt eller delvis skal hefte felles for beløpet, jf. annet ledd.

Ved gruppesøksmål er det en særregel om sakskostnader i § 35-12. Av første ledd fremgår det at det er grupperepresentanten som har rett og plikt knyttet til sakskostnader i gruppesøksmålet. Ved skifte av grupperepresentant bestemmer retten hvordan rett og plikt til sakskostnader skal fordeles, jf. annet ledd.

I *kjennelsen* har de av medlemmene i gruppesøksmålet som ikke påklaget illeggelsen av eiendomsskatt, og de av medlemmene som ikke er ilagt eiendomsskatt, fått sine søksmål avvist. Kommunen har da fått medhold fullt ut, og har krav på å få erstattet sine sakskostnader. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner som tilsier at det gjøres unntak fra hovedregelen om sakskostnadsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av krav om sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Lagmannsretten finner at kommunen bør tilkjennes sakskostnader også for tingretten. Det vises til drøftelsen ovenfor.

Partene har ikke anslått hvor stor del av saken som knytter seg til kjennelsen. Lagmannsretten antar skjønnsmessig at om lag ti prosent av prosessfullmektigenes arbeid i både tingretten og lagmannsretten gjelder avvisningsspørsmålet. På denne bakgrunn tilkjennes kommunen erstatning for ti prosent av sakskostnadene for begge instanser.

Kommunens prosessfullmektig har innlevert salær oppgave for lagmannsretten på i alt 445 181 kroner. De ankende parter har ikke hatt innvendinger til kravet, og lagmannsretten finner kostnadene rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kommunen tilkjennes dermed ti prosent av beløpet, som utgjør 44 518 kroner.

Også kommunens sakskostnadskrav i henhold til salær oppgaven for tingretten, på 471 263 kroner, anses som rimelig og nødvendig. Kommunen tilkjennes dermed 47 126 kroner.

I *dommen* har de øvrige medlemmene i gruppesøksmålet fått medhold i kravet om at utskrivingsvedtakene for 2016 kjennes ugyldige samt i kravet om tilbakebetaling av eiendomsskatt for 2016. De har imidlertid ikke fått medhold i kravet om at forskriften kjennes ugyldig, noe som også har vært et ikke uvesentlig tvistepunkt. På denne bakgrunn vurderes ikke gruppemedlemmene å ha fått medhold «i det vesentlige», jf. § 20-2 annet ledd.

Lagmannsretten finner det imidlertid klart at disse gruppemedlemmene har fått medhold «av betydning», jf. tvisteloven § 20-3. Dermed kan gruppemedlemmene helt eller delvis tilkjennes sakskostnader «hvis tungtveiende grunner tilsier det». Lagmannsretten mener at kommunen kan bebreides for å ha skrevet ut eiendomsskatten for 2016 for sent, i strid med ordlyden i eiendomsskatteloven, slik at det kom til sak. Videre mener lagmannsretten at gruppemedlemmene har fått medhold i så betydelig grad at man ligger nært opp til grensen for medhold «i det vesentlige». Forskriften regulerer bare eiendomsskatten i Oslo for skatteåret 2016. Ser man på dommens rettskraftvirkning, ville ikke gruppemedlemmene ha oppnådd noe mer dersom de hadde fått medhold i sin anførsel om at Oslo kommunes bunnfradrag er i strid med loven. På den annen side har en stor del av bevisførselen og prosedyrene knyttet seg til denne anførselen. Lagmannsretten legger til grunn at saken er reist ut fra et ønske om rettsavklaring også med henblikk på senere skatteår. Samlet sett mener lagmannsretten at det foreligger tungtveiende grunner som tilsier at gruppemedlemmene tilkjennes erstatning for 60 prosent av sine sakskostnader.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn for vurderingen av sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Saken stod i det vesentlige likt for tingretten som for lagmannsretten, og lagmannsretten finner at gruppemedlemmene også for tingretten bør tilkjennes erstatning for 60 prosent av sakskostnadene i medhold av § 20-3. Det vises til drøftelsen ovenfor.

Advokat Banoun har fremlagt salær oppgave for lagmannsretten på 1 731 480 kroner. 90 prosent av dette utgjør 1 558 332 kroner. I tillegg kommer merverdiavgift på 389 583 kroner, slik at det samlede beløpet blir 1 947 915 kroner. Kommunen har gjort gjeldende at kravet er for høyt.

Lagmannsretten mener at kravet går ut over det som kan anses som rimelig og nødvendig for en sak med tre dagers ankeforhandling, selv om det tas i betraktning at det dreier seg om et gruppesøksmål med mange deltakere, at saken reiser prinsipielle og uavklarte spørsmål og at det kan forsvares å benytte advokat med spesialisering i skatterett og høy timepris. Lagmannsretten mener også at de ankende parter har bidratt til å vidløftiggjøre saken ved å bruke mye tid på rent politiske spørsmål uten rettslig relevans. Videre har de ankende parter prosessfullmektig også ført saken for tingretten, og hun kjente derfor saken godt. Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at salærkravet for lagmannsretten bør nedjusteres med 40 prosent til 1 168 749 kroner. Av dette utgjør 233 749,80 kroner merverdiavgift. I tillegg kommer 90 prosent av rettsgebyret for anken på 31 470 kroner, det vil si 28 323 kroner. Samlet blir dette 1 197 072 kroner. Gruppemedlemmene skal ha erstatning for 60 prosent av dette beløpet, som utgjør 718 243 kroner.

De ankende parter sakskostnadskrav i tingretten var på 2 523 312 kroner i salær og diverse utlegg, med tillegg av merverdiavgift og rettsgebyr. 90 prosent av salærkravet utgjør 2 270 981 kroner. Inkludert merverdiavgift blir dette 2 838 726 kroner. Kommunen har gjort gjeldende at salærkravet er for høyt.

Etter lagmannsrettens syn går også de ankende parter salærkrav for tingretten ut over det som kan anses som rimelig og nødvendig. Hovedforhandlingens varighet var 3 dager, og retten viser til de samme momenter som ovenfor. Lagmannsretten mener likevel at det kan forsvares større tidsbruk i tingretten enn i lagmannsretten, ettersom saken måtte forberedes for første gang. Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at salærkravet for tingretten bør nedjusteres med 30 prosent til 1 987 108 kroner. Av dette utgjør 397 421,60 kroner merverdiavgift. I tillegg kommer 90 prosent av rettsgebyret i tingretten på 11 275 kroner, det vil si 10 148 kroner. Samlet blir dette 1 997 256 kroner. Gruppemedlemmene tilkjennes 60 prosent av dette, det vil si 1 198 354 kroner.

Ettersom det har vært ulike grupperepresentanter i tingretten og lagmannsretten, er det grunn til å fordele rett og plikt til sakskostnader til den som har vært grupperepresentant i hver instans, jf. tvisteloven § 35-12 annet ledd. På denne bakgrunn fastsettes rett og plikt til sakskostnader til grupperepresentant Huseiernes Landsforbund for tingretten og til grupperepresentant John Sverre Svendsen for lagmannsretten.

Dommen er avsagt etter fristen i tvisteloven § 19-4 femte ledd på grunn av arbeidspresset i lagmannsretten. Partene er orientert om dette på e-post.

Dommen er enstemmig.

SLUTNING

i kjennelsen:

1. Gruppesøksmålet fra de av gruppemedlemmene som ikke ble ilagt eiendomsskatt i 2016, avvises hva gjelder overprøvingen av utskrivingsvedtakene.
2. Gruppesøksmålet fra de av gruppemedlemmene som ikke påklaget vedtaket om utskriving av eiendomsskatt for 2016 innen klagefristen, avvises hva gjelder overprøvingen av utskrivingsvedtakene.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler John Sverre Svendsen 44 518 – førtifiretusenfemhundreogatten – kroner til Oslo kommune innen to uker fra kjennelsens forkynnelse.
4. I sakskostnader for tingretten betaler Huseiernes Landsforbund 47 126 – førtisjutusenett hundreogtjueseks - kroner til Oslo kommune innen to uker fra kjennelsens forkynnelse.

i dommen:

1. Oslo kommune frifinnes for kravet om at forskrift av 15. desember 2015 nr. 1654 kjennes ugyldig.
2. Oslos kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt for 2016 kjennes ugyldig. Oslo kommune pålegges å tilbakebetale innbetalt eiendomsskatt for 2016.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Oslo kommune 718 243 – sjuhundreogattentusentohundreogførtitre – kroner til John Sverre Svendsen innen to uker fra dommens forkynnelse.
4. I sakskostnader for tingretten betaler Oslo kommune 1 198 354 – énmillionett hundreognittiåttetusentrehundreogfemtifire – kroner til Huseiernes Landsforbund innen to uker fra dommens forkynnelse.

Anne Mette Dynes

Henrik Westborg Smiseth

Fredrik Charlo Borchsenius

Dokument i samsvar med undertegnet original.

Hilde Hartwig, signert elektronisk.

