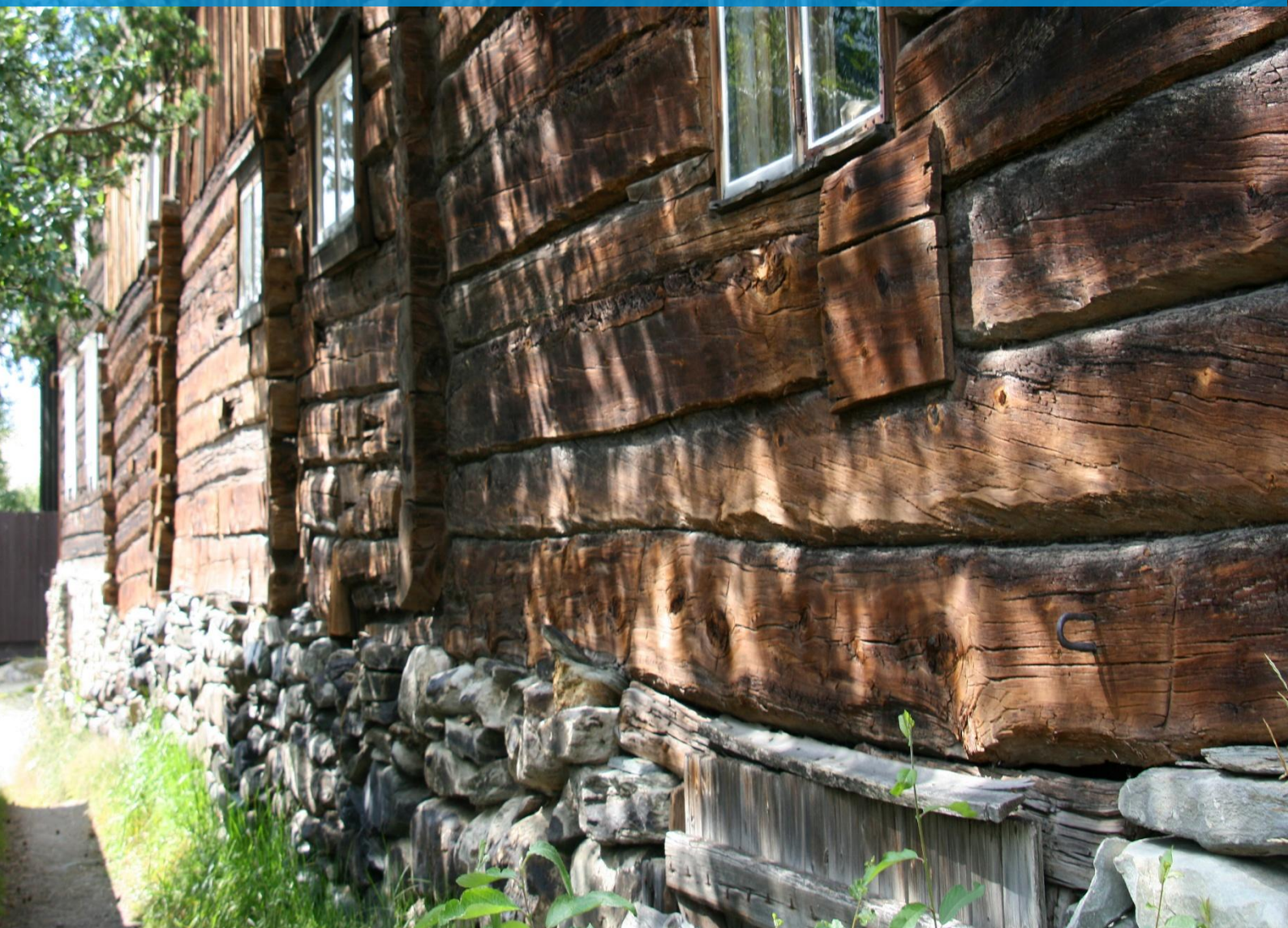


Fritak med hjemmel i eiendomsskatteloven § 7



Utgitt: Oktober 2007

Sist revidert: Oktober 2025

KOMMUNESEKTORENS ORGANISASJON

The Norwegian Association of Local and Regional Authorities

Innhold

Innhold

1. Innledning.....	4
2. Generelt om behandling av saker om fritak etter eiendomsskatteloven § 7	4
2.1 Kommunestyrets årlige vedtak om utskriving av eiendomsskatt	5
2.2 Nærmere om kommunestyrets generelle fritaksvedtak.....	5
2.3 Enkeltøknader om fritak	6
2.4 Frist for å sende individuell søknad om fritak?	6
2.5 Ikke årlig søknadsplikt	7
2.6 Likebehandlingsprinsippet	8
2.7 Delvis fritak	8
2.8 Klagebehandling av avslag på fritakssøknader	8
2.9 Taksering av eiendommer som er fritatt etter § 7	9
2.10 Søknader som åpenbart ikke kan føre fram	9
2.11 EØS-avtalen artikkel 61 – forbudet mot konkurransevridende offentlig støtte	10
3. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav a)	11
3.1 Krav om direkte eierskap	11
3.2 Lovens uttrykk "stiftingar eller institusjonar"	11
3.3 Krav til virksomheten	12
3.4 Finansdepartementets uttalelser – eiendommer som kan fritas etter § 7 bokstav a.....	13
3.5 Finansdepartementets uttalelser – eiendommer som ikke kan fritas etter § 7 bokstav a	14
4. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav b	14
4.1 Kravet om «historisk verde»	15
4.2 Nærmere om selve vedtaket om fritak etter § 7 bokstav b.....	15
4.3 Hvilke fysiske deler av en eiendom som omfattes av et fritak etter § 7 bokstav b	16
5. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav c.....	16
5.1 Nærmere om fritaksvilkårene	16
5.2 Særlig om kommuner som benytter Skatteetatens formuesgrunnlag	17
6. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav d	18
7. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav e	18



Har du spørsmål?

Spørsmål i forbindelse med veilederen kan rettes til
advokat Hakon Huus-Hansen, hakon.huus-hansen@ks.no, tlf. 415 65 790

Bilde forside: Scanstockphoto.com

1. Innledning

Eiendomsskatteloven § 7 gir kommunestyret myndighet til å fritta enkelte typer eiendom hvis nærmere vilkår er oppfylt. Bestemmelsen lyder:

Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

- a) *Eigedom åt stiftingar eller institusjonar som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten.*
- b) *Bygning som har historisk verdi.*
- c) *Bygning som heilt eller i nokon mon vert nytta til husvære. Fritaket kan gjelda i opptil 20 år frå den tida bygningen vart ferdig. Formannskapet eller det utvalet som er nemnt i kommuneloven § 5-7, kan få fullmakt til å avgjera einskildsaker om skattefritak.*
- d) *Bygning og grunn i visse luter av kommunen.*
- e) *Fritidsbustader.*

Det er opp til kommunestyret å bestemme om det skal gis fritak, og i hvilket omfang. Fritak gis for ett år om gangen.

Eiendomsskatteloven § 5 bestemmer at enkelte typer eiendom er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt. Hvilke eiendommer som har krav på fritak etter den bestemmelsen avgjøres av eiendomsskattenemndene som ledd i takseringen, og er ikke tema i denne veilederen.

2. Generelt om behandling av saker om fritak etter eiendomsskatteloven § 7

Selv om dette kapittelet gjelder saksbehandlingen av § 7-saker generelt, er det særlig alternativene i bokstav a og b (eiendom eid av allmennyttige organisasjoner og historiske bygg) vi tar for oss her. Fritaksalternativene i bokstav c, d, og e (nybygde helårsboliger, eiendommer i lite utbygde områder, samt fritidsboliger) er av en annen karakter. De har lite innslag av skjønn og er enklere å behandle.

All avgjørelsesmyndighet i saker om fritak etter § 7 er lagt til kommunestyret. Bakgrunnen for det er at det beror på politiske vurderinger om og i hvilket omfang det skal gis fritak etter bestemmelsen. Kommunestyret legger gjerne vekt på kommuneøkonomien, og på hvilke typer eiendommer eller virksomheter som det vurderes å være særlig viktig å gi lettelser.

2.1 Kommunestyrets årlige vedtak om utskriving av eiendomsskatt

Bestemmelser om bruken av § 7 kommende skatteår inngår i kommunestyrets årlige vedtak om utskriving av eiendomsskatt, som treffes som ledd i budsjettbehandlingen. Ved utarbeidelse av saksframlegg til kommunestyret, må det derfor også redegjøres for bruken av § 7, og utarbeides forslag til bestemmelser.

I det årlige vedtaket skal det fremgå hvilke alternativer i § 7 som skal anvendes, eventuelt med nærmere avgrensninger. Hvis kommunestyret gir fritak etter bokstav a eller b, vil den generelle delen av vedtaket vanligvis være supplert av en liste over de enkelteiendommene som er gitt fritak. Det er i praksis eiendomsskattekontoret som utarbeider listen, med utgangspunkt i kommunestyrets vedtak foregående år. Noen kommuner vedtar listen under budsjettbehandlingen, samtidig med utskrivingsvedtaket, andre vedtar listen som egen sak på et noe senere tidspunkt.

2.2 Nærmere om kommunestyrets generelle fritaksvedtak

Kommunestyret kan treffe vedtak om at § 7 i det hele tatt ikke skal benyttes i kommunen kommende skatteår, eller for eksempel at bare bokstav a eller b skal benyttes.

Et generelt vedtak om at ingen eller bare enkelte av lovens fritaksalternativer skal benyttes, innebærer at fritakssøknader etter alternativer som kommunestyret har bestemt ikke skal anvendes, må kunne besvares av administrasjonen med henvisning til kommunestyrets vedtak. Hvis kommunestyrets budsjettvedtak ikke inneholder noe om § 7, må det antas at den enkelte vil kunne søke om fritak og få søknaden behandlet av kommunestyret.

Vi antar at kommunestyret kan gjøre avgrensninger innenfor det enkelte fritaksalternativ. Det må for eksempel kunne vedtas at fritak etter bokstav a gis til ikke-kommersielle idrettsanlegg eller fylkeskommunale skoler, men ikke til andre eiendommer selv om de oppfyller lovvilkårene i bokstav a. Det er en viss praksis for avgrensning av fritaksretten etter bokstav a i kommunene. Et annet eksempel på avgrensning innenfor et fritaksalternativ, er at fritak etter § 7 bokstav b bare gis eiendommer som er fredet etter kulturminneloven. Denne type avgrensning brukes mye i kommunene fordi det gir en enkel avgrensning som beror på en fagkyndig vurdering.

I juridisk teori er det antatt at det kan gjøres avgrensninger innenfor et fritaksalternativ, så lenge likebehandlingsprinsippet og alminnelige krav til saklighet er ivaretatt. Mattis Stavang, Eigdomsskatt (1994), skriver om dette:

Kommunestyret står heilt fritt i spørsmålet om det vil bruke den makta som det har etter § 7. Vedtak om fullt bortfall eller delvis nedsetjing kan såleis gjerast gjeldande berre for grupper som er nemnde i opprekninga eller dei som er utvalde frå desse gruppene. Vilkåret er likevel at vedtaket ikkje bryt med likskapsprinsippet. Det kan ikkje gjerast skilnad mellom skattytarar med mindre kommunestyret har sakleg grunn for det.

I en dom av Gulating lagmannsrett fra 2024¹ drøftet retten om det er adgang til å begrense fritak etter bokstav b til fredede bygg, men retten tok ikke stilling til spørsmålet, og det er ikke behandlet av domstolene i andre saker.

Dersom kommunestyret ikke har truffet noe vedtak om hvordan § 7 skal anvendes i forbindelse med budsjettbehandlingen, utover å angi hvilke av lovens fritaksalternativer som skal benyttes, kan det komme mange enkeltsøknader. De må enten fremlegges en og en etter hvert som de kommer inn, eller det må lages en samlingsak hvor søknadene fremlegges for kommunestyret sammen med en liste over hvilke av de omsøkte eiendommene som foreslås fritatt. Se i denne forbindelse pkt. 2.4 om søknadsfrist.

I større kommuner, hvor det kan være vanskelig å ha oversikt over eiendomsmassen, kan det være fornuftig å gjøre en del avgrensninger eller konkretiseringer i det generelle vedtaket av hvilke kategorier eiendommer eller virksomheter som omfattes.

2.3 Enkeltsøknader om fritak

Den listen over fritatte eiendommer som kommunestyret vedtar, er en rekke enkeltvedtak om fritak, mens den generelle delen av vedtaket er å anse som en forskrift, som kan påberopes av enhver som mener å oppfylle vilkårene. Saker om fritak etter § 7 kan derfor også komme opp for kommunestyret, ved at eiere av enkelte eiendommer som ikke står på fritakslisten sender søknad om fritak. Normalt er det eiendomsskattekontoret som saksforbereder slike søknader og oversender dem til kommunedirektørens kontor for innarbeidelse i saksframlegg til kommunestyret.

2.4 Frist for å sende individuell søknad om fritak?

Eiendomsskatteloven § 7 regner opp hvilke typer eiendommer kommunestyret kan fritta for eiendomsskatt, men loven har ingen bestemmelser om innsending av søknad, eller om frister for å søke eller for å innvilge fritak.

Det antas at kommunestyret kan sette frist for individuelle søknader for det enkelte skatteår. Når det beror på kommunestyrets skjønn om fritak skal innvilges, må kommunestyret også kunne bestemme at søknader må foreligge innen en bestemt dato for å bli vurdert. Fritak etter § 7 gis for ett år om gangen, og eiere som søker etter fristen må kunne henvises til å søke for det påfølgende skatteår.

Dersom det inntas søknadsfrist i kommunestyrets vedtak, er det viktig at adgangen til å søke og fristen blir gjort kjent for skattyterne. Det kan gjøres ved å orientere på kommunens nettsider. Fristen må ikke være for kort. Det må være forsvarlig å bruke samme frist som gjelder ved klage etter § 19, dvs. seks uker, regnet fra skatteutskrivningen.

¹ LG-2023-145949

Ut fra administrative hensyn hadde det vært en fordel å få behandlet fritakssøknader før utskrivingsfristen. Tiden fra budsjettvedtaket treffes til utskrivningen, antas imidlertid å være for kort til at det lar seg gjennomføre i praksis.

For eiendommer som åpenbart fyller vilkårene for fritak, men som av en eller annen grunn ikke har kommet med på listen – for eksempel en eiendom som det dokumenteres står på gul liste hos Riksantikvaren hvis det er vedtatt at alle slike skal fritas – bør fritak innvilges selv om søknaden kommer etter fristen.

2.5 Ikke årlig søknadsplikt

Som vi har sett er det ingen forutsetning for å få fritak at man har søkt om det. Verken for eiendommer som opprinnelig var oppført på kommunestyrets liste, eller for eiendommer som har kommet med etter individuell søknad, behøver eieren derfor å søke om fritak hvert år, selv om fritak etter § 7 gis for ett år om gangen. Eiendomsskattekontoret må føre en viss kontroll med at eiendommene på listen fortsatt fyller vilkårene, og lage forslag til kommunestyret hvor eiendommer som fortsatt fyller vilkårene tas med på den nye listen.

Tilsvarende må eiendommer som ikke lenger fyller vilkårene ta ut av listen til kommunestyret. Disse sakene må imidlertid behandles etter reglene om omgjøring av enkeltvedtak. Det vil si at eiendomsskattekontoret må sende varsel til eieren med en begrunnelse for at eiendommen ikke lenger anses å fylle vilkårene for fritak, og gi vedkommende anledning til å uttale seg før saken fremlegges for kommunestyret til avgjørelse.

Eieren har selv et ansvar for å si fra dersom et vilkår for fritak bortfaller. En eiendom som er fritatt etter bokstav a tas for eksempel i bruk i kommersiell virksomhet, eller den selges til en virksomhet som ikke fyller vilkårene for fritak.

Dersom en eiendom i ett eller flere år har fått fritak uten at vilkårene i loven har vært oppfylt, er det objektivt sett gjort en feil ved skatteutskrivningen. Det er reglene og fristene i eiendomsskatteloven § 17 som regulerer adgangen til å rette utskrivningen i slike tilfeller.

Dersom det tas inn et pålegg om opplysningsplikt i listevedtaket ved vilkårsendringer, vil skatteutskrivningen kunne rettes til ugunst inntil 3 år tilbake i tid, jf. eiendomsskatteloven § 31.

Kommunestyret kan endre praksis fra ett år til det neste. Da er det ikke spørsmål om fritaksvilkårene er oppfylt, men om kommunestyret fortsatt ønsker å frita de samme eiendomsgruppene som tidligere. Den type endringer må skattyterne akseptere, jf. at fritak etter § 7 gis for ett år om gangen. Bortfall av fritak på grunn av slike politisk bestemte endringer, kan følgelig ikke påklages.

2.6 Likebehandlingsprinsippet

Likebehandlingsprinsippet må ivaretas. Like tilfeller skal behandles likt. Etter vår vurdering vil det ikke stride mot likebehandlingsprinsippet å prioritere én klart adskilt gruppe innenfor et fritaksalternativ, jf. pkt. 2.2. Derimot vil det være i strid med prinsippet å prioritere utvalgte eiendommer innenfor samme kategori.

2.7 Delvis fritak

Eiendomsskatteloven § 7 sier at en eiendom kan fritas for eiendomsskatt helt eller delvis. Dette refererer ikke bare til hvor mye skatten kan settes ned, men også til hvilke av søkerens eiendommer eller bygninger som skal tas med i grunnlaget for fritak. Hvis bare en del av en eiendom fyller fritaksvilkårene, kan det være nødvendig å foreta separat taksering av den fritatte delen (splitte taksten). Eksempler fra praksis er fritak for den delen av en eiendom som har en historisk bygning, og fritak for den andelen (av kapasiteten) i et energigjenvinningsanlegg som anvendes til ikke-kommersielle formål, typisk husholdningsavfall som behandles til selvkost.

Det er opp til kommunestyret om fritatte eiendommer (eller fritatte deler), skal gis fullt skattefritak eller bare delvis fritak, for eksempel halv skatt. Dette følger direkte av ordlyden i § 7 innledningsvis, og gjelder alle fritaksalternativene i § 7. Også her må det påses at likhetsprinsippet ivaretas slik at like eiendommer behandles likt.

2.8 Klagebehandling av avslag på fritakssøknader

Finansdepartementet har i en tidligere uttalelse² konkludert med at det følger av eiendomsskatteloven §§ 19 og 20, at klagenemnda for eiendomsskatt er klageinstans i alle saker på eiendomsskatteområdet, også i saker etter § 7 hvor kommunestyret er første instans. Finansdepartementets uttalelse har vært fulgt i praksis. Vi er enig i at uttalelsen bør legges til grunn, selv om ordningen er spesiell når det er kommunens øverste organ som treffer vedtak i første instans.

Ordningen innebærer at kommunestyrets avslag på enkeltsøknader om fritak, i siste omgang avgjøres av klagenemnda for eiendomsskatt. Ettersom saker om fritak etter § 7 ikke er omfattet av klagereglene i eiendomsskatteloven § 19, kan kommunen benytte den alminnelige klagefristen på 3 uker som følger av forvaltningsloven § 29. Det er ikke noe i veien for at kommunen setter en lenger klagefrist, for eksempel fristen på 6 uker som brukes i saker etter § 19. Dette er opp til kommunen.

For fritakssaker etter § 7 bokstav c, kan formannskapet eller det utvalget som er nevnt i kommuneloven § 5-7, få fullmakt fra kommunestyret til å avgjøre enkeltsaker om fritak. I tråd med departementets uttalelse må klager også i slike tilfeller gå til klagenemnda for eiendomsskatt.

² Brev 23. juni 2016 til Nesodden kommune

Etter forvaltningsloven § 34 har klageinstansen full kompetanse og kan prøve alle sider av det vedtaket (her avslaget) som er påklaget. Men det gjelder noen rammer for klagenemndas overprøving.

Det er for det første helt klart at klagenemnda ikke kan overprøve kommunestyrets vedtak om hvilke fritaksalternativer (bokstaver) i § 7 som skal benyttes i kommunen. Kommunestyrets vedtak om avgrensning av fritaksalternativer er bindende for klagenemnda. Hvis kommunestyret for eksempel har truffet vedtak om at det skal gis fritak etter bokstav a, ligger det implisitt i det at andre fritaksalternativer ikke skal benyttes. Kommunestyrets generelle vedtak om fritak etter § 7 er nærmere omtalt i pkt. 2.2 foran.

Det samme utgangspunktet gjelder dersom kommunestyret har gjort avgrensninger innenfor et fritaksalternativ. Hvis kommunestyret har vedtatt at det bare skal gis fritak for enkelte oppregnede eiendoms kategorier etter bokstav a, er også det et vedtak basert på politiske avveininger som også klagenemnda må rette seg etter. Dette kan illustreres med et eksempel: Dersom kommunestyret har vedtatt at idrettsanlegg og barnehager som ikke driver kommersielt skal gis fritak etter bokstav a, så kan ikke klagenemnda ut fra sin vurdering av hvilke allmenntilgynnlige institusjoner som bør få lettelse i beskatningen, gi fritak til en studentbolig eller et kulturhus.

Det klagenemnda kan overprøve, er kommunestyrets lovanvendelse og at likebehandlingsprinsippet er ivarettatt. Hvis klagenemnda skulle mene at det er i strid med loven eller likebehandlingsprinsippet å gjøre avgrensninger innenfor et fritaksalternativ (frita idrettsanlegg, men ikke studentboliger osv.), kan nemnda sette kommunestyrets vedtak til side på det grunnlaget (feil lovforståelse), men ikke på det grunnlaget at klagenemnda skulle være uenig i kommunestyrets skjønnsmessige avgrensning av hvilke eiendoms kategorier som bør gis fritak.

2.9 Taksering av eiendommer som er fritatt etter § 7

Eiendommer som fritas etter § 7 skal føres på en egen liste som legges ut til ettersyn sammen med listen over de skattepliktige eiendommene, jf. eiendomsskatteloven § 14, men loven oppstiller ikke noe uttrykkelig krav om at fritatte eiendommer skal takseres.

Vi anbefaler at eiendommer som fritas for eiendomsskatt etter § 7 blir taksert, selv om det ikke er krav om dette. Taksering er fornuftig fordi fritak etter § 7 bare gis for ett år om gangen. Skal eiendommene ikke lenger fritas, må de takseres. Takseringen bidrar også til å synliggjøre inntektstapet fritakene medfører, og er derfor av betydning for kommunestyrets vurderinger i budsjettarbeidet.

2.10 Søknader som åpenbart ikke kan føre fram

Kommuner kan motta søknader om fritak for eiendommer som åpenbart faller utenfor § 7 eller utenfor rammen av kommunestyrets generelle fritaksvedtak, jf. pkt. 2.2. Slike søknader, hvor det ikke kan gis fritak, må kunne besvares av eiendomsskattekontoret med en orientering om at loven

ikke åpner for fritak på det grunnlaget som er anført i søknaden, eller at kommunestyret har truffet vedtak om at det fritaksalternativet søkeren har påberopt, ikke skal anvendes.

De fleste vil akseptere et slikt svar. Men hvis søkeren kommer tilbake, må søknaden fremlegges for kommunestyret.

2.11 EØS-avtalen artikkel 61 – forbudet mot konkurransevridende offentlig støtte

EØS-avtalens forbud mot å gi konkurransevridende offentlig støtte, har etter det vi kjenner til ikke kommet på spissen i saker om fritak etter § 7, og antas å være en lite praktisk problemstilling i slike saker. I det følgende gis det likevel en kort oversikt over reglene og de vilkårene som må være oppfylt for at det skal foreligge brudd på forbudet.

EØS-avtalen artikkel 61 setter forbud mot å gi offentlig støtte til virksomheter som tilbyr varer eller tjenester i et marked når støtten kan virke konkurransevridende. Et eiendomsskattefritak kan være å anse som offentlig støtte i denne sammenheng. Både ved fritak etter § 7 bokstav a og b kan det bli reist spørsmål om forholdet til artikkel 61.

Forbudet mot offentlig støtte omfatter også støtte som gis til virksomhet som drives uten kommersielt formål, såfremt virksomheten består i å tilby varer eller tjenester i et marked. Begrunnelsen er at også en virksomhet som ikke har til formål å drive med overskudd, og ikke deler ut utbytte, men som tilbyr varer og tjenester i markedet, kan påvirke konkurranseforholdene for dem som driver samme type virksomhet på kommersielt grunnlag.

Det er seks vilkår som alle må være oppfylt for at et tiltak skal defineres som offentlig støtte (vilkårene er kumulative). På Nærings- og fiskeridepartements [nettsider](#) er det gitt en oversikt over regelverket.

Det er flere unntak fra forbudet. Det mest aktuelle er unntaket for bagatellmessig støtte^[1]. Som bagatellmessig regnes støtte som ikke overstiger 300 000 euro over en treårs periode. Det finnes god veiledning om unntaket for bagatellmessig støtte på Nærings- og fiskeridepartementets [nettsider](#).

Regelverket om offentlig støtte og rettskildebildet er innfløkt. Vurderingen av enkeltsaker kan derfor være vanskelig, og det kan være nødvendig med juridisk bistand. Det sentrale er at kommunene er oppmerksomme på at det i enkelte tilfeller kan oppstå spørsmål om forholdet til regelverket om offentlig støtte.

^[1] Kommisjonsforordning (EU) 2023/2831, art 3

3. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav a)

§ 7 bokstav a lyder:

Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

- a) *Eigedom åt stiftingar eller institusjonar som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten.*

3.1 Krav om direkte eierskap

Eiendommen må eies direkte av "stiftingar eller institusjonar". Det er ikke tilstrekkelig med disposisjonsrett, heller ikke at eiendommen eies av for eksempel et datterselskap. I så fall er det datterselskapet som må vurderes i forhold til fritaksvilkårene.

Det fremgår ikke av loven om fritaksretten er begrenset til de eiendommene hvor den fritaksberettigede virksomheten drives, eller om all eiendom som eies av en fritaksberettiget stiftelse eller institusjon kan fritas. I praksis er dette antakelig ikke noe stort problem – et idrettslag søker om fritak for sine anlegg og møtelokaler, en kunstforening for sine møte- og utstillingslokaler osv. Spørsmålet har likevel vært diskutert. I kommentarutgaven til eiendomsskatteloven skriver Einar Harboe om dette³:

... Etter mitt skjønn kan kommunestyret fritta eiendommer som eies av de aktuelle institusjoner, uavhengig av bruken av eiendommene, som en konsekvens av lovens ordlyd. Det må være opp til kommunestyret å vurdere hvilken betydning det eventuelt skal tillegges at institusjonen ikke benytter eiendommen til en direkte realisering av sitt formål.

Vi antar at dette bør legges til grunn. Merk i denne sammenheng at loven sier at en eiendom kan fritas helt eller delvis. Det refererer ikke bare til hvor mye skatten skal settes ned, men også til hvilke av søkerens eiendommer eller bygninger som skal tas med i grunnlaget for fritak. Som Harboe skriver, må det være opp til kommunestyrets skjønn å avgjøre dette.

3.2 Lovens uttrykk "stiftingar eller institusjonar"

Hva som er en stiftelse, er definert i stiftelsesloven § 2:

Med stiftelse forstås en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art. En rettsdannelse som

³ Einar Harboe, Eigedomsskattelova. Lovkommentar 2022, note 5 til § 7

oppfyller vilkårene i første punktum, er en stiftelse etter denne loven, uavhengig av om den er betegnet som legat, institusjon, fond eller annet.

Hva som er en institusjon er mer uklart. Ordet har ikke noen fast betydning. Foreninger, lag og klubber omfattes. Det som kjennetegner slike sammenslutninger er at de har et felles ideelt formål, og at økonomisk overskudd ikke er et hovedformål. Foreninger, lag og klubber er videre selvstendige rettssubjekter, og medlemmene har ikke eierandeler i foreningens formue. Den er disponert for foreningens formål.

Finansdepartementet har i flere uttalelser lagt til grunn at også aksjeselskaper kan være omfattet. Her utdrag fra en uttalelse fra 2003⁴:

«Uttrykket "stiftingar eller institusjonar" har vært antatt å dekke alle typer juridiske personer hvor ingen har direkte eierinteresser, herunder foreninger. Finansdepartementet har i et brev av 5. september 1996 uttalt at et aksjeselskap som har til formål å sysselsette yrkesvalghemmede vil falle inn under bestemmelsen. Også aksjeselskaper synes derfor å kunne fritas for eiendomsskatt så lenge de øvrige vilkårene i eiendomsskattelova § 7 bokstav a er oppfylt. Etter departementets oppfatning faller fysiske personer, enkeltmannsforetak og ansvarlige selskaper med fysiske personer som deltakere, utenfor lovens begrep "stiftingar eller institusjonar.»

Det har flere ganger vært reist spørsmål om borettslag for utviklingshemmede kan gis fritak etter § 7. Finansdepartementet har i den sammenheng uttalt at borettslag ikke kan anses som en institusjon i lovens forstand⁵. Begrunnelsen synes å ha vært at andelseierne har boret i lagets eiendom og at de skattlegges individuelt for verdien av andelene. Det er en teoretisk begrunnelse som gir et lite rimelig resultat, noe departementet innså. Det ble derfor tilføyd i uttalelsen at bestemmelsen om ettergivelse i eiendomsskatteloven § 28 «åpner imidlertid for å redusere eller ettergi skatten dersom det er "særs urimeleg" å kreve den inn fra eieren av en borettslagsandel i et borettslag for utviklingshemmede».

3.3 Krav til virksomheten

Stiftelsen/institusjonen må drive en virksomhet «som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten».

Stort sett kan man si at virksomheten må være allmennyttig. Som allmennyttig regnes en virksomhet som fremmer eller ivaretar samfunnets eller fellesskapets interesser, og som er tilgjengelig for allmennheten. Idrett, kunst og kultur, friluftaktiviteter og helse- og omsorgsvirksomhet er eksempler på virksomheter som omfattes.

Det følger ikke av ordlyden i § 7 at virksomheten ikke kan ha et økonomisk formål. Men det har vært lagt til grunn i praksis i alle år at virksomheter som har et kommersielt hovedformål, ikke

⁴ Brev til Bergen kommune 12. juni 2003

⁵ Brev til Stortingets presidentskap 21. februar 2013 (svar på spørretimespørsmål)

oppfyller fritaksvilkårene. Det er heller ikke kommersielle virksomheter bestemmelsen er myntet på, men typisk frivillig sektor som uegennyttig driver virksomheter til det felles beste. Et praktisk eksempel er privateide barnehageselskaper. De driver en kommersiell virksomhet, og anses ikke å fylle vilkårene for fritak selv om de utfører en oppgave som det offentlige har ansvaret for.

Det skal tilføyes at verken dette eller andre spørsmål om forståelsen av lovvilkårene i eiendomsskatteloven § 7 bokstav a, har vært oppe for domstolene.

Det må foretas en konkret vurdering av om virksomheten oppfyller lovens krav:

- Det grunnleggende spørsmålet er om den virksomheten institusjonen driver, ellers måtte eller burde ha blitt drevet av det offentlige. Gagner virksomheten allmennheten og lokalsamfunnet?
- Det må også klarlegges om institusjonen har til formål å gå med overskudd, om det deler ut utbytte til medlemmene, og hvordan institusjonen er finansiert.

Det vil ofte være nødvendig å innhente både stiftelsesdokumenter, vedtekter og regnskaper for å kunne ta stilling til om vilkårene for fritak er oppfylt.

EØS-avtalen artikkel 61 setter forbud mot å gi offentlig støtte til virksomheter som tilbyr varer eller tjenester i et marked når støtten kan virke konkurransevridende. Et eiendomsskattefritak etter bokstav a kan være å anse som offentlig støtte i denne sammenheng. Se nærmere om dette i pkt. 2.11 foran.

3.4 Finansdepartementets uttalelser – eiendommer som kan fritas etter § 7 bokstav a

Nedenfor har vi satt opp en liste over eiendomstyper som Finansdepartementet i uttalelser gjennom årene har antatt kan fritas etter eiendomsskatteloven § 7 bokstav a. Den er basert på spørsmål departementet har fått og er selvsagt ikke uttømmende.

Husk ved bruk av listen, at det må vurderes konkret om fritaksvilkårene er oppfylt. Samme type eiendom og virksomhet kan være organisert på forskjellige måter. Og vær klar over at dette ikke er en uttømmende oppregning.

- Soldathjem og ungdomssenter
- Bolighus for skoleungdom og studenter – studentbyer
- Fylkeskommunale skoler og sykehus
- Sykehus tilhørende Metodistkirken
- Lokaler for religiøse samfunn
- Kristelig Gymnasium (skole)
- Frelsesarmeens lokaler
- Eldresenter

- Lokaler for avholdslosje
- Lokaler for arbeid blant rusavhengige
- Ikke-kommersiell privat barnehage
- Idrettsanlegg og idrettshall
- Hus for enslige og innflytterungdom
- Lokaler for velforening
- Museumsbygninger
- Bygning tilhørende bedrift for yrkesvalghemmede (organisert som aksjeselskap)
- Eiendommer som eies av politiske partier (forutsatt brukt til partikontor, forsamlingslokaler m.m.)
- Fellesvaskeri eid av interkommunalt selskap som vasker for helseinstitusjon, uten sikte på å drive med fortjeneste

3.5 Finansdepartementets uttalelser – eiendommer som ikke kan fritas etter § 7 bokstav a

Finansdepartementet har i ulike uttalelser antatt at følgende eiendommer ikke kan fritas etter eiendomsskatteloven § 7 bokstav a – etter en konkret helhetsvurdering som nevnt ovenfor i punkt 3.3:

- Privat slaktehus
- Dyrepark (visstnok drevet på ordinær forretningsmessig basis)
- Eiendom eid av et aksjeselskap, der bl.a. kommune og fylke eide aksjer, hvor formålet var å føre opp industribygg og deretter leie ut til selvkost (hensikten var å legge til rette for styrking av næringsgrunnlaget)
- Anlegg tilhørende kommunalt kraftlag (forsynte private med elektrisk energi på forretningsmessig grunnlag)
- Borettslag

Vi understreker også her at disse eksemplene er tilfeldige ut fra hvilke henvendelser som er gjort til Finansdepartementet. Det er således ikke en uttømmende liste.

4. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav b

§ 7 bokstav b lyder:

Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

- b. Bygning som har historisk verdi.*

4.1 Kravet om «historisk verde»

Kommunestyret står ikke fritt til å definere hva som ligger i begrepet «historisk verde». Det er bevaringsverdige bygninger og eiendommer bestemmelsen tar sikte på, og det må legges stor vekt på eventuelle retningslinjer eller vurderinger fra kulturminnemyndighetene. Antakelig må det kunne legges en viss vekt på lokale forhold, men domstolene vil langt på vei kunne overprøve kommunestyrets vurdering av om vilkåret er oppfylt.

Som redegjort for i pkt. 2.2 ovenfor, antar vi at kommunestyret må kunne gjøre visse avgrensninger innenfor fritaksalternativet i bokstav b. Mange kommuner begrenser fritaksretten til eiendommer eller bygninger som er fredet av Riksantikvaren, eventuelt også bygninger som står på såkalt «gul liste» hos kulturminnemyndighetene. Kommuner som begrenser fritaksretten på den måte, behøver ikke å vurdere i hver enkelt sak om lovens vilkår «historisk verde» er oppfylt. Ifølge KOSTRA-statistikken gir 227 kommuner fritak for bygninger av historisk verdi i 2025.

Begrunnelsen for fritaksalternativet i bokstav b, er at historiske bygninger og anlegg kan ha verdi for allmennheten. Det påløper gjerne også en del ekstra kostnader til vedlikehold av slike bygninger, og dersom eiendommen er fredet kan det være begrenset hvilke bygningsmessige endringer eieren kan gjøre. Det kan derfor være rimelig å unnta slike eiendommer fra plikten til å betale eiendomsskatt.

4.2 Nærmere om selve vedtaket om fritak etter § 7 bokstav b

Dersom kommunestyret ønsker å frita alle bygninger som er fredet av Riksantikvaren, eventuelt også alle verneverdige bygninger som er ført på «gul liste» hos kulturminnemyndighetene (Riksantikvaren eller Byantikvaren), tas det inn som et eget punkt i det årlige vedtaket om utskrivning av eiendomsskatt. På samme måte som ved fritak etter bokstav a, må det også utarbeides en liste over fritatte eiendommer som kommunestyret vedtar. Det bør tas inn i vedtaket at det for eiendommer som er fredet eller ført på «gul liste», men som ikke har kommet med på listen, kan sendes individuell søknad innen en passende frist, jf. pkt. 2.4.

Hvis kommunestyret ønsker det, kan det i tillegg tas inn i vedtaket at bygninger som ikke er fredet eller ført på gul liste, men hevdes å være av historisk verdi, kan vurderes fritatt etter § 7 bokstav b etter søknad. Så avgjør kommunestyret eventuelle søknader som kommer inn. Men man må være oppmerksom på at det vil kunne føre til vanskelige vurderinger å avgjøre om enkelteierendommer kan sies å ha historisk verdi.

Det kan naturligvis også utarbeides en liste over alle eiendommer i kommunen som vurderes å ha historisk verdi, ikke bare bygninger som er vurdert av antikvariske myndigheter. Det er et arbeid som i tilfelle bør gjøres av eiendomsskattekontoret i samarbeid med andre fageter. Kommunestyret, som får framlagt listen, må da ta stilling til om det skal gis fritak for hver enkelt eiendom som er listet opp. Det vil kunne være krevende, og er en viktig årsak til at mange kommuner avgrenser fritaksretten til bygninger og eiendommer som er fredet eller står på gul liste.

EØS-avtalen artikkel 61 setter forbud mot å gi offentlig støtte til virksomheter som tilbyr varer eller tjenester i et marked når støtten kan virke konkurransevridende. Et eiendomsskattefritak etter bokstav b kan være å anse som offentlig støtte i denne sammenheng. Se nærmere om dette i pkt. 2.11 foran.

4.3 Hvilke fysiske deler av en eiendom som omfattes av et fritak etter § 7 bokstav b

Adgangen til fritak omfatter også grunnverdien, selv om ordlyden kan tas til inntekt for at bare selve bebyggelsen kan fritas. Skulle et fredet bygg som fritas stå på en større grunneiendom, må det være grunnlag for å si at det fredede bygget med den grunnen som naturlig hører til, fritas. Er det ikke holdepunkter for noe annet, kan det være rimelig å legge til ett mål tomt.

Dersom det på samme eiendom (samme gårds- og bruksnummer) står to bygninger, hvorav bare ett har historisk verdi, vil et fritak bare kunne omfatte denne bygningen med tilhørende naturlig tomt.

5. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav c

§ 7 bokstav c lyder:

Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

- c. *Bygning som heilt eller i nokon mon vert nytta til husvære. Fritaket kan gjelda i opptil 20 år frå den tida bygningen vart ferdig. Formannskapet eller utval som er nemnt i kommuneloven § 5-7, kan få fullmakt til å avgjera einskildsaker om skattefritak.*

5.1 Nærmere om fritaksvilkårene

Eiendomsskatteloven § 7 bokstav c gir hjemmel for å fritas nybygde boligeiendommer som kommer til etter at kommunen har fattet vedtak om at nye boliger skal gis fritak. Fritak etter bokstav c kan gis i inntil 20 år fra den tiden bygningen stod ferdig. Fritaksordningen omfatter ikke fritidseiendommer.

Ifølge KOSTRA-statistikken, er det i 2025 107 kommuner som gir fritak for nybygde boliger.

I brev av 27. august 2007, har Finansdepartementet uttalt at det er boliger som “*blir startet bygd*” etter kommunestyrets vedtak om fritak som omfattes av ordningen. Departementets begrunnelse var at hensikten med vedtaket er å stimulere til nybygging.

En ombygging som reelt sett innebærer en nybygging, bør likestilles med nybygging. Et eksempel kan være et næringsbygg som bygges om til boliger.

Også totalrenovering av en bolig som ikke lenger er beboelig, kan det etter omstendighetene være riktig å likestille med et nybygg. Slike tilfeller må vurderes konkret.

Dersom en helårsbolig i en periode blir benyttet som fritidsbolig, diskvalifiserer det etter Finansdepartementets syn ikke for fritak, jf. brev fra Finansdepartementet av 26. april 2007. Også her må det gjøres en konkret vurdering – bl.a. ut fra varigheten og registreringen i matrikkelen.

Kommunestyret kan gi formannskapet, eller et av de faste utvalg som er nevnt i kommuneloven § 5-7, fullmakt til å avgjøre enkeltsaker om fritak etter bokstav c. Hvis det ikke er gitt fullmakt, må kommunestyret behandle slike saker selv.

For kombinerte bygg (typisk næring og bolig), må næringsdelen takseres separat og skattlegges. Dette følger av en fortolkning av ordlyden og er lagt til grunn av Finansdepartementet i brev av 31. oktober 2006.

Selv om det sjelden vil være aktuelt å gjøre endringer i et fritaksvedtak for nybygde boliger, gjør vi oppmerksom på at kommunestyret har myndighet til å avvike fritaksordningen eller redusere antall fritaksår. Spørsmålet er behandlet av Høyesterett i en eldre dom⁶.

5.2 Særlig om kommuner som benytter Skatteetatens formuesgrunnlag

Det følgende har relevans for kommuner som bruker den alternative verdsettelsesmetoden for boligeiendom i medhold av eiendomsskatteloven § 8 C⁷.

En bolig som ferdigstilles i 2025, vil ikke få formuesgrunnlag fra Skatteetaten som kan brukes for utskriving av eiendomsskatt før skatteåret 2027. All den stund boligen er skattepliktig i 2026, må en kommunal takst fastsettes og benyttes for utskriving i 2026.

For å unngå at eiendomsskattenemnda må fastsette en takst som kun skal gjelde for ett skatteår, kan kommunestyret vedta at nybygde boliger fritas for eiendomsskatt for en periode. Dette gjøres i forbindelse med budsjettforslaget for det kommende året, i medhold av § 7 c. Nybygde boliger kan for eksempel fritas de 2 (eller flere) første årene etter at det er gitt brukstillatelse. Normalt vil det da foreligge boligverdi fra Skatteetaten, og en slipper å fastsette midlertidige takster for disse eiendommene. I brev til KS 1. oktober 2015, har Finansdepartementet pekt på denne muligheten.

⁶ Rt-1992-99

⁷ KSE har utarbeidet en egen veileder om bruk av formuesgrunnlag for boligeiendom

6. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav d

§ 7 bokstav d lyder:

Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

d. Bygning og grunn i visse luter av kommunen.

Formålet med bestemmelsen er å åpne for at bestemte geografiske områder i kommunen som ikke har nytt godt av utbyggingen av offentlig infrastruktur og tjenestetilbud, kan unntas fra plikten til å betale eiendomsskatt. Innenfor den rammen står kommunestyret relativt fritt, men likebehandlingsprinsippet må ivaretas i denne sammenhengen som ellers. I praksis har enkelte veiløse øyer vært fritatt for eiendomsskatt.

Et fritak etter eiendomsskatteloven § 7 bokstav d, omfatter all skattepliktig eiendom innenfor det definerte området. Fritaket vil eksempelvis også da måtte gjelde for overføringslinjer for strøm som går gjennom luten(e).

7. Eiendomsskatteloven § 7 bokstav e

§ 7 bokstav e lyder:

Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

e. Fritidsbustader.

Dette fritaksalternativet kom inn i loven med virkning fra skatteåret 2017.

I lovforarbeidene⁸ er bestemmelsen begrunnet med at den kan være et verktøy for kommuner som ønsker å stimulere turisme og hyttebygging.

Det er uttalt meget tydelig i forarbeidene at fritaket omfatter eiendommer som er registrert som fritidseiendommer i matrikkelen. Det er altså ikke meningen at eiendomsskattemyndighetene skal foreta individuelle vurderinger. Det er praktiske hensyn som ligger bak dette. Ordningen innebærer at dersom eiendomsskattekontoret mener en eiendom uriktig er utelatt eller uriktig har kommet med, må saken i tilfelle tas opp med matrikkelmyndighetene.

⁸ Prop. 121 LS (2015–2016)

Fritaket vil omfatte:

- Alle fritidsboliger som er registrert som «fritidsbygg» i matrikkelen
- Firmahytter som er registrert som fritidsbygg i matrikkelen
- Vanlige fritidsbygg som er registrert som fritidsbygg i matrikkelen selv om de leies ut

Fritaket omfatter ikke:

- Ordinære helårsboliger og våningshus som blir *benyttet* som fritidsbolig, med mindre de er klassifisert som fritidsbygg i matrikkelen
- Sjøhus, stabbur, seterhus mv. som er tatt i bruk som fritidsbygg, men som ikke er godkjent for slik bruk og som dermed ikke er registrert som fritidsbolig i matrikkelen
- Utleiehytter og campinghytter bygd for kortidsutleie. Disse utgjør en egen kategori i matrikkelen og skal regnes som næringseiendom
- Ubebygde tomter regulert for hyttebygging⁹.

-o0o-

Kontoradresse: Haakon VIIs gate 9, 0161 Oslo
Postadresse: Postboks 1378 Vika, 0114 Oslo
Telefon: 24 13 26 00
E-post: ks@ks.no
Nettside: www.ks.no

⁹ Finansdepartementets brev til KS 15.01.2018
