

# **Veileder om eiendomsskatt på festetomter**

---

## Utarbeidet av KS Eiendomsskatteforum

v/ advokat Tove Lene Mannes desember 2007

Oppdatert i april 2012

---

### Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	3
2. Skatteplikten .....	3
3. Takseringen .....	3
4. Hvem betaler eiendomsskatten på festetomter.....	4
4.1 Utgangspunkt.....	4
4.2 Varigheten av ulike festekontrakter og adgangen til forlengelse.....	6
4.2.1 Generelt om hvilke regler som gjelder .....	6
4.2.2 Varighet og rett til forlengelse ved feste av grunn til bolig eller fritidshus .....	6
4.2.3 Feste for annet enn bolig- og fritidseiendom .....	7
5. Særlig om punktfeste.....	8

## 1. Innledning

Med tomtefeste menes leie av grunneiendom. Leieavtalen kan gjelde hele eller deler av et bruksnummer, eller et ikke avgrenset grunnareal (såkalt punktfeste). Det vanligste er at det inngås festeavtale for å skaffe grunn til bolig eller fritidshus, men det kan også inngås festeavtale for andre formål, som næringsvirksomhet.

For festeavtaler som har en varighet på mer enn ti år, skal det utføres kartforretning, hvor festegrunnen/ festepunktet merkes, måles og kartfestes, se delingsloven § 2-1. Festegrunnen skal registreres i GAB-registeret, se delingsloven § 4-1, og kan tinglyses.

Sekretariatet i KS Eiendomsforum får regelmessig spørsmål om utskrivningen av eiendomsskatt på festetomter. I det følgende vil jeg derfor gi en redegjørelse for de mest sentrale problemstillingene.

## 2. Skatteplikten

Eiendomsskatten er en objektskatt, som skrives ut på fast eiendom. Avtaleforholdet mellom den som eier og den som leier en fast eiendom, er prinsipielt sett uten betydning for spørsmålet om skatteplikt. Dette innebærer at det skal skrives ut eiendomsskatt på festetomter innenfor eiendomsskatteområdet (hele kommunen eller områder ”helt eller delvis utbygd på byvis”). I kommuner som bare har eiendomsskatt på verk og bruk, er festetomter skattepliktige når de hører til og er nødvendige for driften av et verk og bruk.

## 3. Takseringen

I en uttalelse publisert i Utv. 1992 s 692 uttalte Finansdepartementet følgende om takseringen av festetomter:

”Departementet antar at et festeforhold bare bør ha betydning for hvem eiendomsskatten skal tilordnes, og ikke ha betydning for selve verdsettelsen. Bygning og tomt må således ansettes til antatt omsetningsverdi uten at det ved takstfastsettelsen tas hensyn til det juridiske forhold mellom fester og bortfester.” (min understrekning)

Festetomter skal altså takseres på samme måte som andre tomter i kommunen. Det forhold at en tomt er bortfestet, reiser dermed som utgangspunkt ikke særlige spørsmål ved eiendomsskattetakseringen.

Som det vil fremgå under punkt 4 nedenfor, vil det i mange tilfeller være slik at eiendomsskatt på festegrund og bygninger oppført på grunnen skal tilordnes forskjellige fysiske eller rettslige personer. I slike tilfelle vil det være nødvendig med særskilt verdsettelse av henholdsvis grunn og bygning.

#### 4. Hvem betaler eiendomsskatten på festetomter

##### 4.1 Utgangspunkt

Eiendomsskatteloven har ingen regler som uttrykkelig regulerer hvem som er debitor for eiendomsskatten. Eiendomsskatteloven § 16 annet ledd og § 19 første ledd forutsetter at eiendommens eier er debitor. Eiendomsskattelovens § 19 tredje ledd forutsetter imidlertid at leieren av eiendommen kan være debitor, men loven sier ikke noe om når dette er tilfelle.

Høyesterett behandlet spørsmålet om hvem som er debitor for eiendomsskatt på festet grunn i den sk. Gulen-dommen, Rt. 2002 s. 1411. Et selskap hadde anlagt fiskeoppdrettsanlegg på festet grunn. Oppdrettsanlegget ble regnet som ”verk og bruk” og var gjenstand for eiendomsskatt. Problemstillingen var hvorvidt grunneier (bortfester) eller festeren var ansvarlig for eiendomsskatten på grunnen. Det var avtalt en festetid på ti år, og festeren hadde rett til å kreve avtalen forlenget én gang. Høyesterett kom til at eieren av tomten var ansvarlig for eiendomsskatten på tomten. Dette gjaldt selv om det var festerens verksdrift på eiendommen som utløste skatteplikten.

Gjennom Gulen-dommen er det bindende fastslått at bortfester er ansvarlig for eiendomsskatten på grunnen. Gulen-dommen gjaldt imidlertid et kortvarig festeforhold, og det kan stilles spørsmål ved om konklusjonen blir den samme i mer varige festeforhold. Det finnes ikke rettspraksis som avgjør dette spørsmålet.

Finansdepartementet har imidlertid ved flere anledninger gitt uttalelser om hvem som er debitor for eiendomsskatt på festetomter. Se således Utv. 1992 s 692, hvor departementet redegjør for sitt syn på hvem som skal betale eiendomsskatten på festetomter på følgende måte:

Hvor tomt og bygning er på forskjellige hender antar departementet at hver av partene skal svare eiendomsskatt for det vedkommende selv eier. Departementet antar at hvor det foreligger en festeavtale med varighet på over 99 år, eller hvor festeren har en ensidig rett til å forlenge avtalen uten tidsbegrensning, må festeren anses som eier av tomten. Dersom disse vilkårene ikke er oppfylt, må bortfesteren anses som eier av tomten, slik at eiendomsskatten blir delt mellom huseier og bortfester av tomten. (min understrekning)

Standpunktet er gjentatt i Finansdepartementets brev av 9.4.1996, 13.3.2001, 20.11.2002 og 15.8.2008. Uttalelsen fra 15.8.2008 er et brev til Skattedirektoratet som gir en bred drøftelse av skatterettslige problemstillinger ved tomtefeste.

Finansdepartementets uttalelse i Utv 1992 s 692 er referert i juridisk litteratur, se Einar Harboe, Eiendomsskatt Kommentirutgave 2. utgave s. 129. Se også NOU 1996: 20 s. 130, hvor det heter:

”Hvor grunnen er festet (tidsbegrenset) og festeren eier bygningene, skal således grunneieren betale eiendomsskatten på grunnen og festeren eiendomsskatten på bygningen.... I festeforhold følger det for øvrig av praksis at festeren anses som eier hvor festetiden overstiger 99 år.” (min understrekning)

På bakgrunn av den foreliggende rettskildesituasjon, må rettsstilstanden kunne oppsummeres som følger:

#### Utgangspunktet:

- Bortfester er ansvarlig for eiendomsskatten på grunnen og festeren for eiendomsskatten på bygninger og anlegg som tilhører ham

#### Unntak:

- Når festeavtalen har en varighet utover 99 år, er festeren ansvarlig for eiendomsskatten på grunnen, eller
- Når festeren har en ensidig og ubegrenset rett til å kreve forlengelse av festeavtalen, er festeren ansvarlig for eiendomsskatten på grunnen

## **4.2 Varigheten av ulike festekontrakter og adgangen til forlengelse**

### **4.2.1 Generelt om hvilke regler som gjelder**

Leie av grunn til hus som festeren (leieren) har eller får på tomta reguleres av tomtefesteloven av 20. desember 1996 nr 106. Tomtefesteloven trådte i kraft 1. januar 2002. Loven omfatter både leie av grunn for bolig- og fritidshus og andre former for bebyggelse som kontor-, industri- og lagerbygg mv. Festeforhold hvor hovedformålet er et annet enn bolig/fritidshus faller utenfor tomtefesteloven.

Tomtefesteloven av 1996 erstattet tomtefesteloven av 1975. Før denne tid var det i prinsippet kontraktsfrihet i festeforhold. Siden den nye loven ikke skal gripe inn i etablerte rettsforhold, får ikke alle tomtefestelovens (1996) regler anvendelse for festeforhold som ble etablert før lovens ikrafttreden. Dersom en festeavtale blir forlenget etter tomtefestelovens ikrafttreden, gjelder imidlertid loven i sin helhet, se tomtefesteloven § 2 annet ledd. Siden mange løpende festeforhold er inngått før 2002, er det også nødvendig med en omtale av de eldre reglene.

### **4.2.2 Varighet og rett til forlengelse ved feste av grunn til bolig eller fritidshus**

#### *Festeavtalens varighet*

Før 1976 var det kontraktsfrihet mht. festetidens lengde ved feste av grunn til bolig- og fritidshus. For slike festeforhold gjelder det som er fastsatt i avtalen om festetid, se tomtefesteloven § 7 tredje ledd.

For festeavtaler inngått mellom 1975 og 2002, er festetiden 80 år, dersom det ikke er avtalt lengre tid eller feste uten tidsavgrensing, se tomtefesteloven § 7 annet ledd.

Festeforhold som er opprettet etter 1. januar 2002, eller avtaler som er forlenget etter dette tidspunkt, er evigvarende, dog slik at festeren har adgang til å si opp kontraktsforholdet.

#### *Forlengelse av festeavtalen*

Avtaler som er inngått eller forlenget etter 2002 er som nevnt evigvarende slik at det ikke er aktuelt med forlengelsesregler. For andre festeavtaler oppstår spørsmålet om festerens adgang til å forlenge avtalen.

Tomtefesteloven ble endret i 2004 og 2006. Endringene hadde stor betydning for festere av tomt til bolig- og fritidshus. Utgangspunktet er nå at slike festere har ensidig rett til å forlenge festeavtalen til festeren sier opp eller krever innløsning. Det vil si at festeren har en ensidig rett til forlengelse uten tidsbegrensning. Dette fremgår av tomtefesteloven § 33.

Den ensidige retten til forlengelse for fester av tomt til bolig- og fritidshus gir en klar hovedregel for slike festeavtaler: Festeren er ansvarlig for eiendomsskatten.

KSE er kjent med at enkelte festere av tomt i bygdeallmenning har hevdet at de ikke er ansvarlige for eiendomsskatt på tomteverdien fordi retten til innløsning er begrenset etter tomtefesteloven § 34 annet ledd. Men dette bygger på en misforståelse; også i slike tilfeller gjelder retten til å kreve forlengelse på ubestemt tid. Festeren er altså ansvarlig for eiendomsskatten også i slike forhold.

#### **4.2.3 Feste for annet enn bolig- og fritidseiendom**

For festeforhold inngått før 1976 gjelder det som er avtalt om festetid. Dersom ingenting er avtalt, bestemmer tomtefesteloven § 8 første ledd at kontrakten løper på ubestemt tid, men med oppsigelsesrett for begge parter.

For festeforhold inngått mellom 1976 og 2002 gjelder det samme. Ved festeavtaler for fabrikk eller forretningsbygg er imidlertid festeavtalen 80 år når annet ikke er avtalt.

Også for nye festeavtaler gjelder prinsippet om avtalefrihet. Hvis ingenting er avtalt, er festeforholdet oppsigelig, med lik adgang til oppsigelse fra begge parter, jf tomtefesteloven § 8. Dette gjelder imidlertid ikke ved feste til fabrikk eller næringsbygg, hvor festetiden er 80 år når annet ikke er avtalt.

Tomtefesteloven § 10 har regler om forlengelse av åremålsfeste. I slike tilfeller gjelder den ordning at festeforholdet forlenges på oppsigelse med lik oppsigelsesadgang for partene, om ikke kontrakten blir skriftlig sagt opp innen to år før festetiden er ute.

Det følger av denne gjennomgangen at når grunn er festet til andre formål enn bolig- og fritidshus, er bortfester debitor for eiendomsskatten, med mindre det foreligger avtale om festetid utover 99 år eller ensidig og ubegrenset forlengelsesrett for festeren.

## 5. Særlig om punktfeste

Med punktfeste menes et festeforhold hvor festearealet ikke er presist angitt, bortsett fra ett punkt. Bebyggelsen må plasseres slik at punktet kommer innenfor grunnmuren.

Punktfeste brukes ofte ved feste av grunn til fritidshus. For tomt til bolig- og fritidseiendom vil hovedregelen som ovenfor nevnt være at festeren skal betale eiendomsskatt for grunnen. I slike tilfelle oppstår spørsmålet om hvor mye grunn som skal tilordnes festeren.

Festeren har kun eksklusiv rådighet over det areal som huset eller hytta legger beslag på. Han har også adgang til å bruke areal som ligger noe fjernere, men hans rettsstilling kan i denne forbindelse sammenlignes med en servitutthaver.

I tilfelle hvor bortfester og festeren har avtalt hvor mye grunn som skal følge med ved innløsning av festet, vil det være naturlig å legge tilsvarende areal til grunn også ved tilordningen av eiendomsskatt. Når det ikke er avtalt hvor mye grunn som skal følge med ved innløsning, kan partene overlate til fylkesmannen å angi størrelsen på tomten, se tomtefesteloven § 37 tredje ledd bokstav b. I lovforarbeidene til tomtefesteloven – ot. prp. nr 41 (2003-2004) - er det forutsatt at fylkesmannen normalt vil fastsette grensene i samsvar med det arealet som festeren har opparbeidet i umiddelbar tilknytning til huset. I mangel av andre holdepunkter, bør dette trolig også legges til grunn ved avgjørelsen av hvor stort areal festeren er ansvarlig for eiendomsskatten.



**Vedlegg:****Omtale av et særlig overgangsproblem:**

For skatteåret 2008 og tidligere skatteår kan det oppstå et særlig overgangsproblem ved feste av tomt til bolig- og fritidshus, når bortfester har vært debitor for skatten.

Lovendringene som ble gjennomført i tomtefesteloven i 2004/2006 innebar at en fester av tomt til bolig- og fritidseiendom som hovedregel fikk ensidig rett til å forlenge festeavtalen uten tidsbegrensning, jf. nærmere omtale i KSEs veileder om eiendomsskatt på festetomter punkt 4.2.2.

Den skattemessige betydningen av disse endringene i tomtefesteloven ble behandlet i Finansdepartementets uttalelse til Skattedirektoratet 15. august 2008. I denne uttalelsen vises det til at endringene i tomtefesteloven innebærer at festere av tomt til bolig- og fritidshus har fått ensidig forlengelsesrett, og at slike festere derfor skal betale eiendomsskatt for tomteverdien. I uttalelsen heter det også at departementet «ikke vil ha noe å bemerke til at kommunene iverksetter den skisserte omleggingen av debitorposisjoner først for skatteåret 2009, dersom ikke tidligere iverksetting er gjennomført».

I de tilfellene hvor bortfester tidligere har hatt eiendomsskatteplikten, fordi festeavtalen hadde varighet på 99 år eller mindre og fester manglet forlengelsesrett, hevdes det fra enkelte hold at adgangen til å avkreve bortfester bortfalt ved lovendringen. Det anføres at man i slike tilfeller ikke har hatt lovhjemmel for å avkreve bortfester eiendomsskatt etter lovendringene, fordi reglene lenge har vært praktisert slik at en fester med ensidig forlengelsesrett skal svare eiendomsskatten. Det hevdes at kommuner som har fortsatt å ilegge bortfester eiendomsskatt i slike situasjoner, må tilbakebetale skatten.

Etter KSEs vurdering kan ikke lovendringen få slike konsekvenser. Den skattemessige betydningen av omleggingen i tomtefesteloven ble ikke endelig klarlagt før Finansdepartementets uttalelse forelå i august 2008. Og av uttalelsen fremgår det tydelig at departementet ikke vil ha innvendinger mot at endringen i debitorposisjoner først iverksettes fra og med skatteåret 2009. Dette må etter KSEs vurdering forstås slik at det både gjelder for bortfester og fester.