Lokal beskatning – juridisk generalrapport[·]

Professor Frederik Zimmer, Universitetet i Oslo

1. *Innledning*

Spørsmål omkring lokal beskatning har ikke tiltrukket seg så stor oppmerksomhet i de senere års juridiske diskusjon i de nordiske land. Men tanken om det kommunale selvstyret står sterkt både i det politiske miljøet og i opinionen, og et virkelig kommunalt selvstyre forutsetter at kommunene har rimelig sikkerhet for inntektssiden i sine budsjetter. Selv om kommunene i atskillig utstrekning finansieres ved bidrag fra staten, er kommunenes muligheter til å skaffe seg skatteinntekter derfor et viktig ledd i det kommunale selvstyret. Lokal beskatning bør av den grunn ha betydelig interesse, ikke bare fra en politisk og økonomisk, men også fra en skatterettslig synsvinkel, selv om rettsspørsmålene omkring slike skatter ikke kan spille den samme rolle i de nordiske land som i føderale stater.

Det er først og fremst inntekts- og formuesskatt og eiendomsskatt som er i bruk som lokale skatter i de nordiske landene, og rapporten er konsentrert om disse. Lokale omsetningsskatter (kjent fra for eksempel state taxes i USA) har ikke vært aktuell politikk i de nordiske land, heller ikke i den form at kommunal sektor skal ha krav på en bestemt andel av provenyet (slik provinsene visstnok har i Canada). Heller ikke arveavgiften har vært vurdert som en lokal skatt (som i Sveits, der arveavgiftene er kantonale), selv om den er beslektet med formuesskatten.

Statens tilskudd til kommunene finansieres i det vesentlige ved skatteinntekter. Skatter der staten er kreditor faller utenfor temaet, selv om provenyet helt eller delvis skulle være øremerket for kommunal sektor (slik som andel av selskapsskatten i flere av de nordiske land og den såkalte fellesskatten er i Norge). Et par unntak er likevel gjort: I Sverige er fastighetsskatten statlig, mens eiendomsskatten i de øvrige statene er kommunal. For å få frem et samlet bilde av eiendomsskatten i de nordiske landene er den svenske fastighetsskatten omfattet. Videre er kommunenes (mulige) rett til andel av selskapsskatten tatt med.

Rapporten er først og fremst konsentrert om den lokale *beskatningsretten.* Kommunene kan ha andre funksjoner innenfor skattesystemet enn å være skattekreditorer. Først og fremst kan forvaltningssystemene for beregning og inndriving av skatter – som gjerne er felles for stats- og kommuneskatter – være kommunale. Noe om dette er tatt med i pkt. 3.5. At slike spørsmål likevel ikke behandles i sin fulle bredde i rapporten, innebærer ikke at de vurderes er uviktige eller ukontroversielle. For tiden foregår det således viktig og intens debatt i Danmark om statlig overtakelse av ligningsforvaltningen, og en ikke mindre opphetet debatt finner sted i Norge mht. til spørsmålet om statlig overtakelse av skatteinnkrevermyndigheten.

2. *Hvilke lokale enheter har beskatningsrett?*

I fokus står først og fremst *primærkommunenes* beskatningsrett. Av dem er det ganske mange i de nordiske land: Danmark 270, Finland 440, Island 105, Norge 434 og Sverige 290. I forhold til folketallet er det flest i Island og færrest i Sverige. Et politisk forlik i Danmark våren 2004 innebærer at antallet primærkommuner vil bli redusert vesentlig ved

[·] Den svenske nasjonalrapporten er forsinket, men en del opplysninger om svensk rett er innhentet på annen måte og integrert i rapporten.

at mindre kommuner skal slås sammen. Også i andre land, ikke minst i Norge, er det debatt om kommunesammenslåinger.

Ved siden av primærkommunene har også regioner beskatningsrett i Danmark (14 amtskommuner), Norge (19 fylkeskommuner) og i Sverige (21 landsting). Det danske 2004-forliket innebærer at amtene avskaffes og erstattes av fem regioner, som imidlertid ikke skal ha selvstendig beskatningsrett. I Finland er det ingen beskatningsrett på regionnivå. I Island er det ingen forvaltningsorganer på regionnivå.

Også andre områder under statsnivået kan ha selvstendig beskatningsrett. I Finland gjelder det Åland, som omtales noe nærmere i pkt. 7. Den norske Svaldbardskatten omtales derimot ikke, og det gjør heller ikke særlige skattespørsmål knyttet til Færøyene og Grønland.

Fokus i denne rapporten er på primærkommunenes beskatningsrett.

3. *Konstitusjonelle problemstillinger*

Det *lokale selvstyret* er grunnlovsfestet i Danmark, Finland, Island og Sverige. I Finland, Island og Sverige er det også gitt uttrykkelig grunnlovsbestemmelse om den *kommunale skattleggingsretten*, i den form at den kommunale beskatning skal reguleres i lov. Også den danske grunnloven tolkes slik at den forutsetter en budsjett- og beskatningsrett for kommunene, selv om grunnloven ikke uttrykkelig sier det.

Hvilken selvstendig betydning har det at det kommunale selvstyret og den kommunale beskatningsretten er grunnlovsfestet?

På den ene side innebærer legalitetsprinsippet at en rekke forhold vedrørende kommuneskatten må vedtas i lov (og altså ikke av kommunale myndigheter). Dette innebærer i alle landene at lovgiver fastsetter reglene om beregningsgrunnlaget for skatten; kommunenes frihet er i det vesentlige begrenset til å fastsette skattesatser og evt. å foreta andre valg som lovgivningen åpner for (i praksis spesielt innenfor eiendomsskatten). I Finland og Sverige ble det således i skattereformene tidlig på 1990-tallet bestemt at inntektsskattene til kommunene bare skulle utskrives på ervervsinntekt (inntekt av arbeid og næringsvirksomhet), ikke på kapital- og selskapsinntekt (men kommunene har rett til andel av selskapsskatten, se nedenfor pkt. 5.3). Heller ikke i Danmark og Island utskrives kommuneskatt på selskapsinntekt, se pkt. 5.3. Videre anses det ikke i strid med den grunnlovsfestede rett at saksbehandlingsreglene fastsettes i lov. Legalitetsprinsippet forstås bl.a. i Danmark slik at det forbyr delegasjon av beskatningsmyndighet i sin alminnelighet, men samtidig innebærer grunnlovsbestemmelsen om det kommunale selvstyret at delegasjon til kommunene mht. kommuneskatten er akseptert. – I Island gir skatteloven kommunene adgang til å øke kommuneskatten med inntil 10% i tilfelle underskudd, og i tilfelle av pengekrise kan kommuneskatten økes ytterligere. Nasjonalrapportøren reiser spørsmål om dette er i overensstemmelse med grunnlovens regel om at lovhjemmel for skattlegging må foreligge når de begivenheter finner sted som skatteplikten baseres på.

På den annen side er grunnlovsbestemmelsene ikke uten realitet. Klart er det at den kommunale beskatningsretten ikke kan oppheves ved lov. Men hvor langt lovgiveren kan gå i å regulere den kommunale beskatningsretten, er ikke sjelden uklart; hva er grunnlovsbeskyttelsen minimumsinnhold? Mot hverandre står hensynet til det lokale demokrati på den ene side og hensyn til likhet i servicetilbud i ulike kommuner og hensynet til muligheten for å føre en enhetlig nasjonal skattepolitikk på den annen.

Kommunes rett til å fastsette skattesatsen er viktig, men det er ikke klart om lovgiver er avskåret fra å sette rammer (typisk: å sette grense oppad) for de skattesatser som kommunene kan fastsette. Det er gjort i Island, men ikke de andre landene (som har grunnlovsbeskyttelse). I Sverige ble det ved lov satt tak på kommunenes rett til å fastsette skattesats for inntektsskatt noen år i forbindelse med skattereformen tidlig på 1990-tallet. Grunnlovsmessigheten av dette var omdiskutert, men *Vogel* konkluderer med at det ere "svårt att identifiera *konstitutionella* gränser för riksdagens lagstiftningskompetens på kommunalbeskattningens område".[1] Spørsmålet er visstnok omdiskutert i Finland, der også en rekke andre grunnlovsspørsmål vært oppe i den senere tid:[2] Det anses ikke i strid med grunnloven at staten, også med virkning for kommuneskatten, er tillagt myndighet til å gi lettelser eller utsettelse med skattebetalingen ut fra rimelighetsgrunner. Det har vært omdiskutert i hvilken utstrekning kommuner kan pålegges å yte bidrag til staten (typisk for å finansiere folkepensjonen) beregnet på basis av dets skatteinntekter (en slags skattlegging av kommunene). Og ikke minst har det vært diskusjon om reglene om kommunenes andel av selskapsskatteprovenyet (se også pkt. 5.3): Da kommuneskatten på selskapsinntekt ble opphevet i 1992, ble det bestemt at kommunene skulle ha en viss andel av provenyet fra denne skatten. Denne andelen er sunket fra 44,8% i 1992 til ca 22% i 2004 (og 19,75% i 2003), begrunnet med at kommunenes økonomi er vesentlig bedret og at selskapsskatt er uegnet som kommuneskatt pga. sin fluktuerende karakter. Denne reduksjonen er blitt bestridt som et inngrep i kommunenes grunnlovsbeskyttede beskatningsrett, men den ble godkjent av Riksdagens Grunnlagsutskott i 1990 – etter at bl.a. ikke mindre en ti professorer hadde uttalt seg. Utskottet så det slik at kommunenes rett til å skattlegge lønnsinntekter og fastsette skattesatsen for disse, oppfyller grunnlovens krav.

Inntektssystemet for kommunene innebærer at relativt velstående kommuner får mindre bidrag fra staten (om overhodet noe) enn relativt mindre velstående kommuner. Teknisk er slike systerm ulikt utformet, men i bunn og grunn innebærer de at verdier overføres fra relativt velstående til de relativt mindre velstående kommunene. I Sverige avgjorde Regeringsrätten i 2000 at et slikt utjevningssystem ikke er i strid med Regeringsformens regel om kommunenes rett til å skattlegge for å ivareta sine utgifter.[3] – I Finland innebærer utjevningssystemet til og med at de tre til fem mest velstående kommunene må betale netto skattemidler til staten. Dette har vakt misnøye, men det har åpenbart ikke vært diskutert som noe problem i forhold til grunnlovsbestemmelsen om det kommunale selvstyret og den kommunale beskatningsretten.

Norge skiller seg ut blant de nordiske land ved at det kommunale selvstyret og den kommunale beskatningsretten helt og holdent er basert på lovgivningen og ikke på grunnloven. Stortinget står derfor fritt til å oppheve både den kommunale beskatningsretten og selve det kommunale selvstyret og står dermed også fritt til å regulere alle sider ved kommunale skattene. Det kan konstateres at lovgivningen i Norge

---

[1] *Hans-Heinrich Vogel:*Om den kommunala beskattningsrätten, i Förvaltningsrättslig tidsskrift 1993 s. 59.

[2] Se om kommuneskatten og konstitusjonelle forhold i Finland – i tillegg til nasjonalrapporten –, *Mikael Hidén*: Kommunernas beskattningsmakt og statsforfätningen – några iakttagelser, i Leif Sevón m.fl. (red.): Festskrift til Edward Andersson, Vammala 2003, s. 55-65, og *Olli Mâenpää*: Den kommunala beskattningens grundlagsskydd, i samme verk. s. 231-246.

[3] RÅ 2000 ref. 19. Retten la vekt på at Regeringsformens bestemmelse gir uttrykk for et prinsipp, at bestemmelsen bevisst er gitt en allmenn utforming og at lovgivningspraksis ga støtte for at skattutjevningen ikke var i strid med bestemmelsen.

om inntekts- og formuesskatt i realiteten overlater svært liten beslutningsmyndighet til kommunene og mindre enn i de andre landene (se pkt. 5.2 nedenfor). Samtidig kan det konstateres at det i norsk rett ikke antas at legalitetsprinsippet (som ikke er grunnlovsfestet annet enn på strafferettens område, men antas å være konstitusjonell sedvanerett) innebærer noe forbud mot å delegere beskatningsmyndighet.

4. *Prinsipper for kommunal beskatning*[4]

Inntekts- og formuesskatter utskrives i våre dager på grunnlag av skatteevneprinsippet – iallfall ideologisk om enn ikke alltid i praksis – hva enten det dreier seg om statsskatt eller kommuneskatt. I tidligere finansteori ble det imidlertid ofte gjort gjeldende at grunnprinsippet for kommuneskattene burde være et *interesse- eller nytteprinsipp* heller enn skatteevneprinsippet; skattebyrden burde fordeles etter skattyters nytte av eller interesse i de kommunale tjenester heller enn etter deres skatteevne.

For den kommunale inntekts- og formuesbeskatningen synes, som nevnt, interesse- eller nytteprinsippet for lengst å være forlatt; det er skattevneprinsippet som hersker også her. Likevel kan det konstateres at det er langt mer uvanlig med progressive skattesatser på skatt til kommunene enn på skatt til staten. En viss ulikhet i vurderingen er det altså fortsatt. Dette har åpenbart sammenheng med at det anses som *statens* og ikke kommunenes oppgave å drive overordnet økonomisk politikk og å bruke skattene som virkemiddel i den forbindelse.

For eiendomsskatten synes interesse- eller nytteprinsippet å ha overlevd lenger. I forarbeidene til den norske eiendomsskatteloven av 1975 er skatten begrunnet bl.a. med at eiendomseierne har spesiell nytte av de kommunale tjenestene som skatten skal finansiere. Siden den tid har imidlertid utviklingen gått videre i retning av at kommunene tar seg betalt for sine tjenester i form av såkalte kommunale avgifter. Dermed må også eiendomsskatten begrunnes på annen måte enn i interesse- eller nytteprinsippet.

5. *Inntekts- og formuesskatt*

5.1 Formuesskatt

Formuesskatt til kommunene utskrives nå bare i Norge. I Danmark er formuesskatten helt og holdent opphevet, og i Finland, Island (?) og Sverige er formuesskatten bare statlig. Fokus i det følgende er derfor på inntektsskatten.

5.2 Kommunenes frihet mht. å fastsette beregningsgrunnlag og skattesatser

5.2.1 Beregningsgrunnlag

Et gjennomgående trekk i alle landene er at kommunenes frihet i det alt vesentlige refererer seg til skattesatser og ikke til beregningsgrunnlag. Også bunnfradragene er fastsatt i lov med bindende virkning for kommunene, selv om disse ut fra en økonomisk betraktning kan anses som en del av skattesskalaen. I prinsippet legger legalitetsprinsippet og forbudet mot (vidtgående) delegasjon av lovgivningsmyndighet visse bånd på muligheten for å gi kommunene frihet her, men disse prinsippene

[4] Det som tas opp i dette avsnitt, er ikke omtalt i nasjonalrapportene og baserer seg derfor på generalrapportørens egne inntrykk; derfor er det i større utstrekning enn rapporten ellers basert på norske forhold.

forhindrer neppe lovregler som gir kommunene en viss valgfrihet mht. beregningsgrunnlaget (sml. nedenfor om eiendomsskatt der man i noen land har gått ganske langt i retning av å gi kommunene valgfrihet, uten at det ser ut til å ha reist betenkeligheter i forhold til de nevnte prinsippene).

Det er også et gjennomgående trekk at beregningsgrunnlaget i det vesentlige er det samme for den kommunale inntektsskatt som for statsskatten på inntekt. Et stykke på vei er dette formodentlig praktisk begrunnet: Kommune- og statsskatten inndrives sammen, og det er praktisk at det skjer etter regler som i det vesentlige er ensartet.

Men på dette punkt finnes det en del unntak. I Finland og Sverige utskrives inntektsskatt til kommunen bare på ervervsinntekt, ikke på kapitalinntekt; til gjengjeld kan gjeldsrenter utenfor næring og jordbruk bare fradras i kapitalinntekt (men i begge land likevel slik at skatteverdien av netto negative kapitalutgifter kan fradras beregnet skatt – åpenbart også kommuneskatt – av ervervsinntekt). Pga. rentefradragenes store betydning ble dette, ved reformene i hhv. 1992 og 1990, antatt å gi kommunene en fordel; men kapitalinntektene er siden den tid økt, slik at virkningen i Finland etter hvert antas å være blitt den motsatte. – I Danmark, Island og Norge er kapitalinntektene med i beregningsgrunnlaget for kommuneskatten.

Særregler om beregningsgrunnlaget ellers finnes først og fremst i Finland. Pga. et meget lavt grunnfradrag ved kommunebeskatningen er det vokst frem flere andre standardfradrag. Viktigst er förvärvsinkomstavdraget som på det meste utgjør € 3 550. Viktig er også pensionsinkomstfradraget som innebærer at en skattyter som ikke har inntekt ut over lovfestet folkepensjon, slipper å betale inntektsskatt til kommunen. Et studiepenningsavdrag sikrer at statens studiestøtte blir skattefri for den som har ingen eller bare liten arbeidsinntekt. – Felles for disse avdragene er at de trappes ned med økt inntekt, meget raskt for de to sistnevnte fradragene; de har derfor først og fremst betydning for lavinntektsskattytere. Men förvärvsinkomstavdraget er nedtrappet til null først ved en årsinntekt på ca € 103.000 og har således betydning for de fleste skattytere. – Det bør tilføyes at andre land har flere tilsvarende regler, men da ikke som særregler for kommuneskatten.

5.2.2 Skattesatser

Hovedspørsmålet her er hvor fritt kommunene står mht. å fastsette skattesatsene. Kommunene har en viss valgfrihet i alle landene, men omfanget varierer svært. Og den faktiske valgfriheten kan være langt mer begrenset enn den formelle.

Størst er friheten i Danmark, Finland og Sverige, der det ikke er noen grense oppad (bortsett fra at skattene Danmark og Finland ikke kan settes høyere enn at de dekker de budsjetterte utgifter med fradrag av andre inntekter). I Island er valgfriheten svært begrenset: Skattesatsen må settes til mellom 11,24% og 13.03% (og for barn under 16 år er skattesatsen 2% uten noen valgfrihet for kommunene). I Norge er valgfriheten formelt betydelig: Inntektsskatten til kommunen kan variere mellom 9,5% og 13,2% og inntektsskatten til fylkeskommunen mellom null og 2,6% (2004). Tallene varierer noe fra år til år, men det sentrale er at siden 1992 har den maksimale sats for summen av kommune- og fylkeskommuneskatt og den såkalte fellesskatt til staten vært 28%. Fordelingen innen denne rammen mellom kommune/fylkeskommuneskatt og statlig fellesskatt beror kommunalpolitiske vurdering knyttet til inntektssystemet for kommunene det enkelte år.

Landenes bruk av valgfriheten viser interessante ulikheter. I Norge brukes i praksis valgfriheten overhodet ikke; i de senere år har alle kommuner og fylkeskommuner brukte høyeste lovlige skattesats. En hovedgrunn til dette antas å være at bruk av lavere skattesats innbærer lavere tilskudd fra staten via inntektssystemet for kommunene. Kommunene har derfor et sterkt incitament til å bruke maksimalsatsen.

I Danmark varierte skattesatsen mellom 27,6% og 35.9% i 2000, med et gjennomsnitt på 32.8%, i 2000 og mellom 29,5% og 36,7%, med et gjennomsnitt på 33,3% i 2004. Satsene er altså ikke bare varierende, men også høye og – ser det ut til – stigende.

I Finland varierer skattesatsene i 2004 mellom 16% og 20% med et gjennomsnitt på ca 18,1%. Også i Finland har gjennomsnittssatsen steget i de senere år; den var ca 17,5% i 1995.

I Island bruker de fleste kommunene høyeste skattesats, 13,03%. Laveste sats som ble benyttet i 2003 var 12,46%.

I Sverige varierte kommuneskattesatsene (inkludert landstingsskatt) i 2002 mellom 27,69% og 33,76%, med et gjennomsnitt i overkant av 31%.

En nærliggende grunn til at ikke alle kommunene velger høyere skattesatser enn de gjør, kan være politisk ønske om lavere skatter og press fra skattyterne eller fra statlige myndigheter i den retningen. En annet (og delvis beslektet) kan være et ønske om å gjøre det fristende for skattytere å bosette seg i kommunen.

Av det som er sagt, følger det også at kommunene ikke har anledning til å vedta progressive skattesatser. I alle landene synes det derfor nå å være lagt prinsipielt til grunn at kommuneskatten på inntekt bør være proporsjonal. En visse progressiv (og av og til også degressiv) effekt oppstår imidlertid pga. bunnfradraget, og i Finland innebærer nedtrappingen av de særlige fradragene ved kommuneligningen at den progressive effekten blir sterkere.

Kommunenes valg av skattesatser kan ha betydning i forhold til regler som begrenser den totale skattebyrde til en viss prosent av inntekten (skattetak, skatteloft). Dette har særlig vært et problem i Danmark: Uansett bopelskommune skal en skattyters skatt til kommune og stat til sammen ikke overstige 59%. Tidligere skulle statsskatten reduseres hvor skattyterens skatter oversteg dette nivået. Hvor regelen kom til anvendelse, innebar den at en økning av kommuneskatten ville føre til en tilsvarende reduksjon i statsskatten og ingen tyngre skattebyrde for skattyterne. Kommunene kunne altså skyve hele skatteøkningen over på staten. Fra 1994 er imidlertid reglene endret slik at kommunene (og amtskommunene) må bære en del av provenytapet i den grad kommunene har økt skattesatsen i forhold til 1998. Reglene er praktisk viktige. De kommer i 2004 til anvendelse hvor kommuneskattesatsen er over 32,5% (mens gjennomsnittlig kommuneskattesats dette år som nevnt er 33,3%), og det dreier seg samme år om et samlet nedslag på DKK 375 millioner.

Også bortsett fra effekten via skattetaksreglene er den samlede effekten av kommune- og statsskatt av betydning i et (retts)politisk perspektiv: Det er den samlede inntektsbeskatningen som først og fremst interesser skattyterne, og statsmyndighetene kan derfor ha betenkeligheter ved å la kommunene stå helt fritt. Hvis kommunene velger høye skattesatser, blir det mindre rom for statsskatter. Et slikt synspunkt har formodentlig hatt betydning i Norge som grunnlag for den statlige skepsis til å slippe kommuneskattesatsene fri.

5.3 Aksjeselskaper

I alle landene er stillingen nå den at inntektsskatten på aksjeselskaper (og anpartsselskaper i Danmark og Island) helt og holdent er statsskatt. Det er altså (i det alt vesentlige) fysiske personer som er skattesubjekter for inntektsskatten til kommunene. Slik har det vært helt siden 1960 i Danmark, mens ordningen i de andre landene er nyere.

To hovedgrunner synes å ligge bak endringene: For det første at inntektsskatten på selskaper ikke gir tilstrekkelig stabile og lokalt forankrede inntekter. For det annet de praktiske problemer forbundet med å allokere selskapers inntekt til kommuner; mange av dem kan ha inntekt fra flere titalls kommuner.

At kommunene ikke (lenger) kan utskrive inntektsskatt på aksjeselskaper, betyr ikke uten videre at hele provenyet av skatten skal tilfalle staten. I Danmark er således ordningen at 13,41% av provenyet skal tilfalle den eller de kommuner der selskapet har drevet virksomhet. I Finland skal også en andel av provenyet tilfalle kommunene; andelen er sunket fra 44,8% i 1992 til ca 22% i 1994 (og 19,75% i 2003). Fra statlig hold har tanken om helt å avskaffe kommunens andel av provenyet vært fremme, med den begrunnelse at provenyet fra selskapsskatten fluktuerer sterkt med konjunkturene og at selskapsskatten derfor er en uhensiktsmessig skatteform for kommunene. Mot dette har man innvendt at fordi kommunenes andel for en stor del fordeles på basis arbeidsplasser, gir ordningen incitament til å legge til rette for å skaffe arbeidsplasser. Dessuten har det, som nevnt (under pkt. 3), vært anført konstitusjonelle betenkeligheter ved en slik ordning.

I Norge ble inntektsskatt på selskaper opphevet fra 1999, uten at kommunene ble gitt rett til noen andel av skatten (men provenybortfallet ble rimeligvis reflektert over inntektssystemet for kommunene). Men det har hele tiden vært strid om nyordningen, og nylig har regjeringen fremmet forslag om en omlegging: Etter en overgangsfase i 2005 og 2006, skal fra 2007 et kommunalt næringsskattefond – som representerer kommune samlet – få status som skattekreditor med en egen skattesats, mot at statsskatten på selskaper reduseres tilsvarende og at kommuneskatten på personer blir redusert tilsvarende kommunes proveny fra selskapene. Det synes forutsatt at fordelingen mellom kommunene skal skje dels ut fra hensynet til incentivvirkninger og dels ut fra hensynet til en viss omfordeling mellom kommunene.

I Island har omleggingen reist et annet problem. Mens omleggingen i de andre landene ikke synes å ha hatt noen betydning for skattyterne (i Norge er skattesatsen 28% hva enten denne er statsskatt eller kommuneskatt), har skattesatsstrukturen i Island åpnet for tilpasninger: Skattesatsen for aksjeselskaper og anpartselskaper ble for et par år siden satt ned fra 30% til 18%, mens skattesatsen for fysiske personer er betraktelig høyere. Dette har ført til at enmannsforetak og kompaniskap i stor utstrekning er blitt omdannet til anpartselskap. Fordi skatten på selskaper samt skatten på aksjeutbytte fullt ut er statsskatt, mens den på personer er dels kommuneskatt og dels statsskatt, har denne omleggingen ledet til betydelig provenytap for kommunene (årlig mellom 800 og 1 000 millioner ISK). Disse spørsmålene er for tiden under vurdering.

5.4 Avtaler om skattlegging

Kan kommunene inngå avtaler med bestemte skattytere om skattefrihet, typisk for en viss tid etter etablering, med sikte på å lokke dem til kommunen? Spørsmålet var åpenbart

viktigere den gang aksjeselskaper var skattepliktige til kommunen, men kan fortsatt ha betydning i forhold til velstående individer.

Svaret er gjennomgående nei. I Finland følger dette av eldre rettspraksis, og spørsmålet har ikke vært aktuelt i de senere år. I Island er regelen den samme, ut fra det syn at kommunene mangler hjemmel til å redusere skatten for enkeltskattytere. I Danmark har man diskutert dette i en bredere sammenheng, som et spørsmål om ligningsmyndighetene kan unnlate å skattlegge i visse tilfeller. Det synes å være enighet om at en slik adgang finnes, men at den er snever. De eksemplene som nevnes, indikerer at avtaler av den typen som has for øye her, vil falle utenfor adgangen til å unnlate skattlegging.

Regelen er den samme i Norge som i Finland og Island, men grunnlaget et annet: I NRt. 1956 s. 1180 kom Høyesterett til en avtale mellom en kommune og et selskap om skattefrihet i fem år på visse nærmere betingelser, var gyldig. Retten la til grunn at det var *innskrenkninger* i kommunens rett til å inngå slike avtaler som krevde hjemmel, og noen slik fant man ikke. Når kommunen kunne gi direkte tilskudd til en bedrift, måtte den også kunne gjøre det i form av avtale om skattelettelse. Dommen førte til lovendring som forbød slike avtaler (nå skatteloven § 1-3). I forarbeidene er bestemmelsen bl.a. begrunnet med at en adgang til å inngå slike avtaler ”på mange måter virker uheldig og kan føre til lite heldig konkurranseforhold mellom kommuner som er interessert i å trekke til seg ny industri”. Dette var den tids ”harmful tax competition”.

Slike forbudsregler kan reise spørsmål om hvor langt forbudet rekker. I den norske høyesterettsdommen begrunner førstvoterende sitt resultat bl.a. med at han ikke kunne se ”at det i prinsippet gjør noen forskjell om støtten ytes som skattefritakelse eller på annen måte, ved direkte tilskudd, ved fri eller billig leveranse av kraft eller lignende”. Men hverken direkte tilskudd eller fri eller billig leveranse er blitt ansett for å være i strid med bestemmelsen. Et økonomisk tilskudd som er avpasset etter den skatten skattyteren betaler, vil likevel neppe holde. I Finland forsøkte man seg på 1960- og 1970-tallet å gavebeskatte selskapene for slike tilskudd, men uten å lykkes.

5.5 Skatteforvaltning

I alle statene står det statlige forvaltningsapparatet for beregning av skatten, med unntak av skattleggingen av fysiske personer i Danmark. Disse statlige organene beregner både statsskatt og kommuneskatt. I Norge er det riktignok fortsatt slik at medlemmene av ligningsnemnder og overligningsnemnder velges av kommunestyrene eller fylkestingene (med unntak av nemndene ved sentralskattekontorene).

I Danmark gjelder tilsvarende for beregning av juridiske personers (unntatt dødsboers) skatt siden 1997. Begrunnelsen var å oppnå mer ensartet skattlegging av selskaper; det skal også ha forekommet at kommunale myndigheter hadde nølt med å forhøye selskapers inntekt av frykt for at de ville flytte ut av kommunen. Men staten kan inngå avtale med den enkelte kommune om at den skal stå for skattleggingen av selskaper, og det er gjort i atskillig utstrekning. – For fysiske personer (og dødsboer) er imidlertid skatteforvaltningen fortsatt kommunal i Danmark. Dette har en viktig virkning for de sirkulærer som statlige myndigheter utgir om skattleggingen. Hvor disse ikke har hjemmel i lov, er de likevel bindende for underordnede organer i kraft av underordningsforholdet. Kommunene er imidlertid ikke underordnet staten i denne forstand, og kommunale organer er derfor ikke bundet av slike sirkulærer.

Gjennomgående vil sirkulærene likevel bli lagt til grunn av de kommunale skattemyndigheter fordi de ellers risikerer at vedtakene blir omgjort av statlige organer. Dette har sammenheng med det statlige tilsyn med kommunenes skatteforvaltning som har til oppgave å sikre ensartethet i ligningen på tvers av kommunegrensene. Toll- og skatteforvaltningen og Ligningsrådet (som er øverste statlige nemnd) har adgang til å endre fastsettelser som menes å være gale.

5.6 Forholdet til skatteavtaler; internasjonal dobbeltbeskatning

Det er et gjennomgående trekk i alle de nordiske lands skatteavtaler at lokale inntektsskatter omfattes, i tråd med OECDs mønsteravtale Art. 2.1. Det er også et gjennomgående trekk at skatteavtalene med USA skiller seg ut: De omfatter riktignok de lokale skattene i de respektive nordiske land, men de lokale skattene i USA er ikke omfattet. Dette avviket fra det alminnelige mønsteret skyldes USAs skatteavtalepolitikk, som igjen har sammenheng med at føderale myndigheter i USA ikke anses å ha kompetanse til å binde delstatene i slike spørsmål. Det er påfallende at denne mangel på gjensidighet ikke har vært diskutert i Norge, ettersom den loven som skatteavtaler inngås under og som innebærer at skatteavtaler inkorporeres i norsk rett, bare gjelder når skatteavtaler inngås "Under forbehold om gjensidighet…" (lov 28. juli 1949 nr. 15 § 1). Kravet til gjensidighet stilles åpenbart svært lavt.

Hvor det ikke gjelder noen skatteavtale, eller hvor skatteavtalen ikke omfatter lokale inntektsskatter (typisk skatteavtalene med USA), kan det i de fleste landene kreves kredit for den utenlandske lokale inntektsskatten med grunnlag i internrettslige kreditregler. I Island krever dette riktignok samtykke, som imidlertid normalt innvilges når skattebetalingen er dokumentert. – I Finland er imidlertid stillingen en annen: Hvor det foreligger skatteavtale, men denne ikke gjelder lokale inntektsskatter, kan det heller ikke etter interne kreditregler kreves kredit for utenlandske lokale skatter. Hvor det ikke foreligger noen skatteavtale, kan det imidlertid kreves kredit også for lokale inntektsskatter.

Internrettslige kreditregler gjelder gjennomgående bare for inntekts- og formuesskatter, og for eksempel ikke for eiendomsskatter. Den danske eiendomsverdiskatten (se pkt. 6) regnes imidlertid i dansk rett som en formuesskatt og omfattes derfor av skatteavtalenes regler om kredit for formuesskatter fra dansk side (se også pkt. 6.8). I tillegg inneholder loven en kreditregel som får betydning i de tilfellene der skatteavtalen ikke omfatter formuesskatter.

Hvis det ikke gis kredit for utenlandske skatter, er siste utvei å kreve dem fradratt som omkostning. I Norge er denne muligheten åpen for alle skatter som skattyteren er blitt pådratt i utlandet (og som det ikke er gitt kredit for), således også for utenlandske eiendomsskatter. I Finland er imidlertid stillingen spesiell også i denne henseende: En dom av Högsta förvaltningsdomstolen fra 2004 gjaldt et finsk selskap som hadde betalt lokale skatter i USA. Det følger av det som er sagt foran at kreditreglene ikke omfattet dette. Men selskapet fikk heller fradra de lokale amerikanske skattene som omkostninger fordi loven ikke ga noe grunnlag for det.

5.7 Forholdet til EF-/EØS-retten

Ingen av nasjonalrapportørene har funnet noen særskilte EF/EØS-rettslige problemstillinger knyttet til de lokale inntektsskattene (underforstått: med det forbeholdet at de regler og den praksis som finnes innen EF/EØS om inntektsskatter i sin alminnelighet, også får anvendelse for lokale inntektsskatter).

Man kan lure på om dette virkelig skyldes at de lokale inntektsskattene er beskyttet mot EF/EØS-reglene (med det nevnte forbehold), eller om det skyldes at vi ennå ikke ser deres relevans for lokale inntektsskatter.

6. Eiendomsskatter[5]

6.1 Innledning: eiendomsskatt som kommuneskatt

Eiendomsskatt (i Finland og Sverige: fastighetsskatt) er kommuneskatt i Danmark, Finland, Island og Norge. I Island finnes det også eiendomsskatt til staten, og beregningsgrunnlaget er det samme. I Danmark er det tale om to skatter: grundskyld (som gjelder selve grunnen) og ejendomsværdiskat (som gjelder boligeiendom, unntatt ervervsmessig utleid bolig).

I Sverige er imidlertid fastighetsskatten en statsskatt. Dette innebærer i praksis at svenske kommuners frihet i skattepolitikken er begrenset til å fastsette skattesatsene ved inntektsbeskatningen av ervervsinntekter. Likevel omfattes den svenske fastighetsskatten av fremstillingen i det følgende, men langt fra alle problemstillingene i det følgende er aktuelle for fastighetsskatten i Sverige. Ved skattereformen i 1991 i Sverige og 1993 i Finland ble inntektsskatteleggingen av skattyteres fordel av å bo i egen bolig opphevet; i stedet ble fastighetsskatten lagt om slik at den skulle fange opp denne fordelen til beskatning, men altså som kommuneskatt i Finland og statsskatt i Sverige. En lignende omlegging fant sted i Danmark i 2000 da inntektsbeskatningen av boligfordel ble avløst av eiendomsverdiskatten.

Spørsmålet om å innføre fastighetsskatt til kommunene i Sverige – enten i stedet for eller i tillegg til den statlige – har vært diskutert ved flere anledninger. En utredning fra 2000 i regi av Svenska Kommunförbundet konkluderer imidlertid negativt: Eiendomsverdiene er meget ulikt fordelt på kommunene, og fastighetsskatten anses som politisk ustabil.

6.2 Proveny fra eiendomskatter

Provenyet fra eiendomsskattene varierer atskillig. I Danmark er grundskylden ventet å innbringe ca 17,1 milliarder DKK i 2004; dertil kommer eiendomsverdiskatten som ventes å innbringe 10,8 milliarder DKK i 2005. I Finland ventes fastighetsskatten å innbringe 710 millioner €. I Norge antas eiendomsskatten år om annet å innbringe i underkant av 3 milliarder NOK. I Island innbragte eiendomsskatten til kommunene 10,8 millioner ISK. I Sverige var provenyet fra fastighetsskatt på småhus eid av fysiske personer ca 13,4 milliader SEK.

Størst relativ betydning for kommunenes økonomi synes eiendomsskatten å ha i Island, der den utgjorde 12,5% av kommunenes inntekter. I Danmark er det tilsvarende

[5] I denne rapporten brukes uttrykket eiendomsskatt som fellesnavn på alle bruttoskatter på fast eiendom, selv om de i de enkelte land går under andre betegnelser, som fastighetsskatt, grundskyld og ejendomsværdiskat. Disse uttrykkene brukes imidlertid ofte hvor det refereres til skattene i et bestemt land.

tall ca 5%. I Finland utgjør fastighetsskatten 5,3% av kommunenes skatteinntekter og i Norge 2,2% (1994).

Eiendomsskattene utgjør altså en viktig, men på ingen måte dominerende, del av kommunenes skatteinntekter i de landene som har kommunal eiendomsskatt.

6.3 ”Obligatorisk” eller ”frivillig” eiendomsskatt?

Et hovedspørsmål er om kommunenes valgfrihet omfatter spørsmålet om det overhodet skal utskrives eiendomsskatt. Her står Norge i en særstilling, med sitt prinsipp om at det er opp til den enkelte kommune å bestemme om eiendomsskatt skal utskrives i kommunen eller ikke, og denne beslutningen må kommunen treffe hvert år. I motsetning til det som gjelder om kommunenes valgfrihet mht. skattesatser ved inntektsbeskatningen, har denne valgfriheten stor betydning i praksis: I 2001 var det 230 av landets 434 kommuner som skrev ut eiendomsskatt.[6] I Oslo, der eiendomsskatten ble avskaffet av det ikke-sosialistiske byrådet for noen år siden, var spørsmålet om å gjeninnføre eiendomsskatt et sentralt tema i valgkampen høsten 2003. – At valgfriheten spiller stor rolle for eiendomsskatten, har åpenbart sammenheng med at eiendomsskatten ikke inngår ved tildelingen av statsmidler over den kommunale inntektssystem. En kommune vil altså ikke tape statstilskudd ved å la være å utskrive eiendomsskatt (motsatt av det som gjelder ved inntektsskatten). En viss betydning kan muligheten for å utskrive eiendomsskatt likevel ha: Systemet inneholder en pott som fordeles på mer skjønnsmessig grunnlag, og ved dette skjønnet kan det tas hensyn bl.a. til at kommunene ikke har utnyttet sitt eget inntektsgrunnlag.

I Danmark, Finland og Island er eiendomsskatten ”obligatorisk” i den forstand at kommunen ikke kan bestemme at skatten ikke skal utskrives. I Sverige er som nevnt fastighetsskatten en statsskatt, og som sådan etter sin natur obligatorisk.

For ordens skyld tilføyes at i Norge inntektsbeskattes fortsatt fordelen ved å bo egen bolig (både med kommune- og statsskatt, med til sammen 28%), og denne skatten kan ikke kommunene velge bort. Denne skatten antas å innbringe omtrent 2 milliarder NOK på årsbasis. Det er regjeringens problem å avskaffe den, uten å sette noe annet i stedet.

6.4 Hvilke eiendommer som inngår i skattegrunnlaget

I dette avsnittet behandles hvilke eiendommer som overhodet omfattes av beskatningsgrunnlaget. Som det fremgår av pkt.6.5 nedenfor, er det i atskillig utstrekning adgang til å sette forskjellige skattesatser på forskjellige typer eiendom.

På dette punkt varierer systemene i de nordiske landene atskillig, og langs flere dimensjoner. Mest omfattende synes beskatningsgrunnlaget å være i Island. Der omfattes all fast eiendom, men slik at kommunen kan bestemme at det ikke skal utskrives eiendomsskatt på visse nokså begrensede kategorier eiendom: Sanatorier, rehabilieringsanstalter o.l., og uthus på landet som bare delvis eller overhodet ikke brukes. Viktigere er et unntak i en annen retning: Eiendom eid av pensjonister med lav inntekt kan unntas fra eiendomsskatt.

Også i Finland er beskatningsgrunnlaget bredt. Men det er et praktisk og prinsipielt viktig unntak for skog- og jordbruksjord (men bebyggelse i jord- og skogbruk

[6] Men antallet øker for tiden: Siden 2001 har 24 kommuner innført eiendomsskatt (Dagsavisen 2. oktober 2004).

med grunn omfattes av skatten), vedtatt etter mye diskusjon. Nasjonalrapportørene beregner at om slik eiendom hadde vært omfattet av skatten, ville det ha økt provenyet med innpå 80 millioner €, dvs. med ca ti prosent av provenyet; men det må tas hensyn til at slik skatt ville vært fradragsberettiget ved beregningen av inntektsskatten og dermed ville ha redusert inntektsskatteprovenyet. Mindre viktige unntak gjelder for visse kirker, klostre, slott og forsvarsanlegg samt for veigrunn o.l. og for kommunens egen eiendommer. – Kommunen har overhodet ingen valgrett mht. hvilke eiendommer som skal regnes med til beskatningsgrunnlaget.

I Sverige omfatter den statlige fastighetsskatten boligeiendommer, derunder tomt til boliger og industrieiendommer. Jord- og skogsbrukseiendommer er imidlertid ikke omfattet.

Dansk rett er særpreget ved at det bare er grunnen – og ikke bygningene – som er gjenstand for grundskylden. En begrunnelse for dette da grunnskylden ble innført omkring 1920, var et ønske om å lempe beskatningen av arbeidsskapte verdier, dvs. bygningene. Eiendomsverdiskatten, som ble innført fra og med 2000 som erstatning for inntektsbeskatningen av ”lejeverdi” av egen bolig, omfatter boligeiendom, unntatt eiendom som utleies ervervsmessig. Samlet innebærer dette at annen bebyggelse – typisk næringsbygg og leiegårder – ikke omfattes av eiendomsbeskatningen i Danmark. – Visse eiendommer er unntatt fra grundskylden: Kongelige slott, eiendom eid av stat og kommune, visse fredede eiendommer. Videre kan kommunen eller amtet vedta å unnta visse kategorier av eiendommer, bl.a. skoler, sykehus, biblioteker, museer, gass-, vann- og varmeverk og idrettsanlegg. Og endelig kan kommunen/amtet i spesielle tilfeller unnta privat eiendom hvor det er ønskelig at eiendommen ikke bebygges eller at bebyggelse bevares.

Norsk rett viser et annet karakteristisk særtrekk: Kommunenes rett til å skrive ut eiendomsskatt er begrenset til å gjelde avgrensede områder som er utbygd på byvis eller der slik utbygging er i gang. Videre kan eiendomsskatt utskrives på såkalte ”verk og bruk”, en regel som har selvstendig betydning først og fremst for kraftverk. En viktig side av dette er at jord- og skogbrukseiendom ikke kan omfattes av eiendomsskatten, og det samme vil stort gjelde for fritidsboliger (som jo etter sakens natur stort sett ikke ligger der det er utbygd på byvis). Avgrensningen av hva som skal til for at et område er utbygd på byvis, har vært gjenstand for en lang rekke rettssaker. Regelen har sin bakgrunn i det nå i det vesentlige foreldede syn at eiendomsskatten er eiendomseiernes vederlag for kommunale investeringer og tjenester. Loven åpner for at en kommune kan velge å bare skrive ut eiendomsskatt på verk og bruk. Fordi de fleste kraftverk eies av selskaper hjemmehørende i andre kommuner, gir dette kommunen en (etter denne rapportørs mening uheldig) mulighet til utskrive eiendomsskatt stort sett bare på eiendom eid av utenbygdsboende. – Innenfor det område som omfattes av eiendomskatten, er likevel visse eiendomskategorier unntatt. Det gjelder eiendom som staten eier og som brukes til offentlige eller allmennyttige formål (for eksempel forsvars- og samferdselsanlegg, idrettsanlegg, museer, teatre, kirker, sykehus) og kommunens egen eiendom. Videre kan kommunen unnta visse eiendommer, bl.a. eiendommer med historisk verdi. Viktigere er at boligeiendommer kan unntas i inntil 20 år etter at bebyggelsen er oppført og at kommunen mer generelt kan unnta bygninger og grunn i visse deler av kommunen. Sistnevnte bestemmelse tar først og fremst sikte på deler av kommunen som er blitt

liggende etter i utviklingen, og det er omdiskutert om bestemmelsen kan brukes for eksempel på et industriområde for å lokke industri dit.

6.5 Skattesatser

I motsetning til det som gjelder ved inntektsskatten, har alle landene ganske differensierte regler om skattesatser. Mønsteret er gjerne at kommunen kan fastsette en ordinær skattesats innen et intervall eller innenfor en maksimumsgrense, men at det gjelder særlige maksimumsgrenser eller intervaller for enkelte typer av eiendommer, først og fremst for boligeiendommer og jordbrukseiendommer.

Enklest er det kanskje i Island. Eiendommene skal deles i to grupper. I gruppe A kan skattesatsen utgjøre inntil 0,5% (for eiendomsskatt til kommunen). Denne gruppen omfatter først og fremst boligeiendommer (herunder fritidsboliger) og jordbrukseiendommer. Gruppe B omfaller all annen eiendom; her er skattesatsen inntil 1,32%. Kommunene kan vedta å forhøye eiendomsskatten med inntil 25%, men kan velge å holde jordbrukseiendommer og fritidsboliger utenfor forhøyelsen. – Loven setter ingen nedre grense for hvor lav skattesats som kan settes, og det er visstnok tvilsomt om og evt. hvor en nedre grense går. – Det hører med til bildet det også utskrives en eiendomsskatt til staten på 0,6% med et bunnfradrag på vel 4,7 millioner ISK.

I Finland skal kommunene for det første fastsette en alminnelig skattesats som må ligge mellom 0,5% og 1%. Det veide middeltallet ligger på 0,72% i 2004, altså nær midten av intervallet. Videre skal kommunen fastsette en skattesats på eiendommer som brukes fast som bolig. Denne satsen skal ligge mellom 0,22% og 0,5%, altså omtrent halvparten av de ordinære satsene. Det veide middeltallet er 0,27% i 2004, altså nær minimumssatsen. – I tillegg *kan* kommunen velge særlige satser fem grupper av eiendom:

- For andre boligeiendommer, typisk fritidsboliger: Satsen kan være høyst 0,6% høyere enn den som gjelder for fast bolig, men må ligge innenfor det alminnelige intervallet på 0,5-1%. Det veide middeltallet for 2004 er 0,83%. Nasjonalrapportørene opplyser at de høyeste satsene brukes i kommuner der det er mange fritidsboliger.
- For ubebygde byggeplass. Skattesatsen må ligge mellom 1% og 3%.
- For allmennyttige institusjoner kan skattesatsen settes lavere, helt ned til 0%, noe som er gjort i mange kommuner.
- For kraftverk kan skattesatsen settes til høyst 1,40%. Gjennomsnittet blant de kommunene som har valgt en særlig sats, ligger nær maksimum, nemlig på 1,39%.

For kjernekraftverk kan skattesatsen settes til høyst 2,20%. Dette er bare aktuelt for to kommuner, som begge anvender maksimumssatsen.

I Sverige er det etter sakens natur ingen valgadgang for kommunene, men satsene varierer med type eiendom. Skattesatsen er 1% for småhus, men 0,5% for såkalte hyreshus, dvs. hus med flere en to leiligheter eller med kontor, butikker osv. For industrieiendom er skattesatsen også 0,5%. Et særtrekk er at nybygde boliger er fritatt for fastighetsskatt de første fem årene og at det de neste fem årene skal det betales fastighetsskatt med halv sats. I Sverige har skattesatsen i atskillig grad vært regulert ut fra utviklingen i verdsettelsene: Når verdiene av eiendommene er økt ved nyverdsettelser, er skattesatsene ofte blitt redusert for å mildne effekten.

Også i Norge har kommunene flere valgmuligheter. Den alminnelige regelen er at eiendomsskattesatsen skal settes til mellom 0,2% og 0,7%. For jord- og skogbruk (som kan være skattepliktig hvor de ligger innenfor arronderingen av et område som er utbygd

på byvis), er maksimumssatsen 0,4%. Kommunen kan så – innenfor disse rammene – velge å sette avvikende skattesatser i den del tilfeller: for boligdel av eiendommer med selvstendige boliger, for grunneiendommer som det står hus på i forhold til husløse grunneiendommer, for bygninger og grunn på samme eiendom, for avgrenset område i kommunen (typisk der utbygning er kommet kortere) og for verk og bruk som ligger utenfor område som er utbygd på byvis.

Et særtrekk ved de norske reglene, som har sammenheng med at eiendomsskatten er frivillig for kommunene, er at en kommune som innfører eiendomsskatt, må vedta de laveste satsene det første året, altså 0,2%. Skatten kan så som hovedregel økes med 0,2% for hvert år inntil maksimumssatsen nås. Derimot er det ingen restriksjoner på hvor raskt skattesatsen kan settes ned eller skatten oppheves. – Et annet særtrekk er regelen om at kommunen kan fastsette bunnfradrag for alle selvstendige boligenheter i fast eiendom som ikke brukes til næringsvirksomhet. Formålet er å gi kommunene større fleksibilitet og bedre mulighet til å tilpasse skattleggingen av boligeiendom. Bunnfradraget gjelder ikke bare for boligeiendom som brukes at skattyteren selv (et vilkår som ville vært vanskelig å gjennomføre innenfor rammen av en eiendomsskatt), men for all boligeiendom, også fritidsboliger (men bare få av dem er omfattet av eiendomsskatten). Regelen er oppsiktsvekkende ved at den bringer inn et progressivt element i en skatt som ellers er en objektskatt. Loven setter ingen grenser for hvor stort eller lite bunnfradraget kan være. Men Finansdepartementet har uttalt at det ikke kan settes så høyt at boligeiendommer i praksis blir unntatt fra eiendomsskatten.

I Danmark er situasjonen spesiell i og med at grundskylden bare omfatter marken og ikke bygningene. Skattesatsene er derfor høyere enn i de andre landene: Grunnskylden til kommunene skal utgjøre mellom 0,6% og 2,4%, likevel høyst 1,2% av produksjonsjord. Grundskylden til amtskommunene skal utgjøre 1% (altså uten noen valgfrihet), likevel bare 0,57% av jordbruksjord. Til sammen utgjør altså satsintervallet 1,6% - 3,4%, men høyst 1,77% for produksjonsjord. I 2004 utgjør den gjennomsnittlig sats for kommuner og amtskommuner sett under ett ca 2,4%.

Eiendomsverdiskatten utgjør 1% av verdier opp til vel 3 millioner DKK og 3% for verdier derover. Men det er kompliserte regler om reduksjon i beregningsgrunnlaget og det beregnede beløpet, spesielt for dem som eide boligen da reglene ble innført i 1998. Av mer generell interesse er et nedslag på 0,4% i det beregnede beløp (maksimalt DKK 6 000) hvor eieren eller ektefellen er fylt 65 (67) år, likevel slik at dette reduseres med økt inntekt.

6.6 Verdsettelse

Utgangspunktet er i alle landene at eiendommen skal verdsettes til omsetningsverdien (handelsverdien, gängse värde). Den danske lov tilføyer at verdien skal fastsettes under forutsetning om at vederlaget betales kontant.

I Danmark skal det fastsettes to verdier hvert år, én verdi av grunnen uten bebyggelse (grundværdi) og én verdi av grunnen inkludert bebyggelse (ejendomsværdi). Den førstnevnte utgjør grunnlaget for grundskylden, den sistnevnte for eiendomsverdiskatten. Nasjonalrapportøren opplyser at disse verdiene ”stort set undtagelsesfrit ligger under handelsverdien”, men at ”avvigelserne i almindelighed er relativt beskjedne”. Et forbehold gjøres likevel for ubebygde tomter samt for større boligeiendommer; for slik eiendom kan det være et ”betydelig spænd” mellom

vurderingene og oppnådde priser i praksis. – Det er imidlertid nylig innført begrensninger i den mulige utviklingen av beregningsgrunnlaget for begge skattene. For grunnskylden er regelen fra 2003 at et års beregningsgrunnlag ikke kan overstige foregående års beregningsgrunnlag tillagt en reguleringsprosent som høyst kan utgjøre 7%, og som ofte må være lavere (bare for 2003 ga dette kommunene et provenytap på 410 millioner DKK, som staten ikke kompenserer). For verdsettelse for eiendomsverdiskatt er hovedregelen at beregningsgrunnlaget kan ikke settes høyere enn verdien 1. januar 2001 med tillegg av 5% , men den kan godt settes lavere hvis verdien er lavere. Regelen er utslag av den danske regjeringens skattestopp-strategi.

I Finland brukes samme verdi som ved formuesskatten, og verdsettelse skal skje hvert år. Verdsettelsen skjer imidlertid i høy grad skjematisk, i henhold til bindende vurderingsregler gitt av sentrale myndigheter. Mark og bygninger verdsettes separat. I praksis leder bl.a. den skjematiske verdsettelsen til at verdiene "avviker … ofte nedåt från gängse värdet", ifølge nasjonalrapportørene.

Også i Island foretas årlige verdsettelser, og grunn og hus verdsettes særskilt. Etter alle eiendommer ble gjenvurdert i 2001 antas det nå at det er god overensstemmelse mellom omsetningsverdi og verdsettelse for eiendomsskatt.

I Sverige foretas periodiske verdsettelser hvert sjette år med en forenklet nyvurdering etter tre år. Inntrykket er at verdsettelsene ligger nær omsetningsverdien. Som nevnt har betydelige forhøyninger av verdsettelsene flere ganger vært motsvart av reduksjon i skattesatsene for å dempe effektene for skattyterne. Med samme formål er det innført en regel om at fastighetsskatten ikke skal kunne utgjøre mer enn 5% av husholdningens inntekt, en regel som indikerer at skatten er relativt høy.

Norge skiller seg ut i dette bildet. For det første skal det ikke skje verdsettelse hvert år, men bare hvert tiende år. Det er som utgangspunkt ikke adgang til å endre taksten i tiårsperioden, bortsett fra hvor det er skjedd endringer med den aktuelle eiendommen som har påvirket verdiene. For det annet er det riktignok omsetningsverdien på taksttidspunktet som skal legges til grunn, men i praksis er verdsettelsene gjennomgående langt lavere. Dette skyldes først og fremst at det er blitt akseptert at kommunene ved verdsettelsen anvender en såkalt reduksjonsfaktor. Nasjonalrapportøren opplyser at takstnivået i gjennomsnitt trolig utgjør i overkant av 30% av omsetningsverdien. Siden takseringene foregår kommunalt uten sentrale retningslinjer, må man anta at takstnivået dessuten varierer mye. – Unntak fra disse reglene gjelder for kraftverk. Disse skal verdsettes hvert år etter spesielle regler, og takstnivået antas å ligge nokså nær opptil omsetningsverdien.

Bakgrunnen for den merkelige rettstilstanden i Norge, er at det helt siden 1970-tallet har vært hensikten å samordne verdsettelse for eiendomsskatt med verdsettelse for formuesskatt (og inntektsskatt). påvente av at et bedre verdsettelsessystem for formuesskatt (og inntektsskatt) kommer på plass, er de gamle reglene blitt videreført – til og med i den form at kommunene kan unnlate nytaksering hvert tiende år, og i stedet forhøye takstene 10% per pr etter utløpet av tiårsperioden.[7] Men det har til nå vært politisk umulig å oppnå enighet om et nytt takseringssystem for formuesskatt.

[7] Men det kan se ut som om enkelte kommuner nå overveier nytaksering som middel til å øke skatteinntektene. Ifølge Finansavisen 30. sept. 2004 har myndighetene i Bergen vedtatt nytaksering med sikte på å taksten innen 1. januar 2006 skal ligge i nærheten av omsetningsverdien.

6.7 Subjekt for eiendomsskatt
Fordi eiendomsskatten er en objektskatt, er det mindre interesse knyttet til subjektet. Men det må iallfall være regler om hvem som er debitor for skatten. I dansk rett må det kunne tas stilling til om eieren er pensjonist. Gjennomgående er dette eieren. Dette gjelder vanligvis også om eiendommen er bortleid; i så fall vil eiendomsskatten i større eller mindre grad bli veltet over på leietakeren via leien. Men i Island skal leietakeren skattlegges i visse tilfeller av leie, særlig jordleie. I Finland skal den som har vederlagsfri bruksrett i kraft av testamente eller gavebrev skattlegges, og samme gjelder gjenlevende ektefelle i uskiftet som bor i ektefellenes bolig.

6.8 Interkommunalt, internasjonalt
Eiendomsskatter er normalt basert på territorialitetprinsippet, både interkommunalt og internasjonalt: Den enkelte kommune kan skattlegge eiendom som befinner seg i kommunen og ikke eiendom som befinner seg i andre kommuner eller i andre land, selv de eies av personer som er bosatt i kommunen. Derfor oppstår det normalt ikke spørsmål om (særlig internasjonal) dobbeltbeskatning, slik det gjør for inntekts- og formuesskatt. Et unntak gjelder imidlertid for fastighetsskatten i Sverige som omfatter også visse boligeiendommer i utlandet.

Men noen spørsmål oppstår likevel. I Danmark anses eiendomsverdiskatten for en formuesskatt, og den utskrives også på eiendom i utlandet. Som nevnt anser danske skattemyndigheter den som en formuesskatt og som sådan omfattet av skatteavtalene.

Mer generelt oppstår det i Norden en disharmoni ved at Norge fortsatt inntektsbeskatter eieren for fordel ved å bo i egen bolig, mens slik skattlegging i de andre landene er avløst av fasthetsskatt/ejendomsverdiskatt. Selv om det i realiteten er de samme verdier som skattlegges i to land, vil en person som er bosatt i Norge og har boligeiendom (typisk fritidsbolig) i en annen nordisk stat, bli nektet kredit i Norge iht. Den nordiske skatteavtalen for fastighetsskatt/eiendomsverdiskatt betalt av eiendommen i en annen nordisk stat. Standpunktet er lite rimelig i forhold til den danske ejendomsverdiskatt.

6.8 Fradragsrett for eiendomsskatt i grunnlaget for inntektsskatt?
Gjennomgående er det avgjørende for fradragsretten om eiendommensskatten har kostnadskarakter, dvs. er pådratt i tilknytning til aktivitet med sikte på skape skattepliktig inntekt. I Norge er prinsippet at avkastning av all fast eiendom er skattepliktig (unntatt hvor eiendommen eies av skattefri institusjon), og derfor er eiendomsskatten fradragsberettiget i grunnlaget for inntektsskatt. Dette gjelder også eiendomsskatter betalt i utlandet. Men hvor boligeiendom prosentlignes (dvs. at nettoavkastningen settes til en viss prosent av ligningsverdien), gis det ikke fradrag for de faktiske kostnader knyttet til eiendommen, heller ikke eiendomsskatten.

I Danmark er regelen at eiendomsskatten på eiendom som har vært bolig for eieren, ikke fradragsberettiget; dette har formodentlig sammenheng med at avkastningen av slik eiendom ikke (lenger) er skattepliktig inntekt (men belegges med eiendomsverdiskatt). Eiendomsskatt på utleieeiendom – og vel også på annen eiendom – er derimot fradragsberettiget. Tilsvarende er eiendomsskatten på utleieeiendommer og i næringsvirksomhet og jordbruk fradragsberettiget i Finland.

Island skiller seg fra dette mønsteret ved at det bare er fradragsrett for eiendomsskatter for juridiske personer, ikke for individer.

6.9 Utsettelse med skattebetalingen

Danmark har en særlig regel, som også finnes i noen land utenfor Norden: Skatten kan bli stående som pant i eiendommen helt til denne avstås eller eierne dør. Retten til slik utsettelse med skattebetalingen har eldre personer og pensjonister. Ordningen gjelder bare for grunnskylden, ikke for eiendomsverdiskatten.

7. Andre skatter

Inntektsskattene og eiendomsskattene er de overlegent viktigste lokale skattene i alle de nordiske landene.

I de senere år har kommunene i stadig større grad tatt i bruk gebyrer, brukerbetalinger, som vederlag for sine tjenester. Tradisjonelt skal disse bare dekke kommunens utgifter. Det er derfor noe oppsiktsvekkende når det i den finske nasjonalrapporten opplyses at utgangspunktet nå er at kommunale avgifter kan medføre overskudd.

Finland er også i en spesiell stilling ved at det utskrives en særskilt kirkeskatt på inntekt. Denne skal betales av medlemmene av statskirkene (den evangelisk lutherske og den ortodokse), og skattesatsen varierer mellom én og to prosent.

Endelig er det grunn til kort å nevne landskapet Ålands særlige stilling. Landskapet finansieres ved at det mottar en lovbestemt andel av statens skatteinntekter, delvis beroende på hvor store skatteinntekter som stammer fra Åland. Landskapet har også en større frihet til å fastsette fastighetsskatten, og det er gjort ved at det ikke er noen nedre grense for skattesatsen. I noen kommuner utskrives fastighetsskatt bare på fritidseiendommer.

8. Noen sammenfattende bemerkninger

Har det noen større betydning i praksis om det kommunale selvstyret, og evt. også den kommunale beskatningsrett, er grunnlovsfestet? Det kunne være fristende å ta den manglende faktiske valgrett for kommunene ved inntektsbeskatningen i Norge til inntekt for et slikt syn. Og dette kan støttes av at kommunebeskatningen av selskaper ble opphevet uten at kommunene ble gitt rett til noen andel av selskapsskatten (men ble forutsatt kompensert over inntektssystemet for kommunene), en utvikling som nå riktignok vil bli reversert i en annen form. Også den finske debatten om reduksjonen i kommunenes andel av selskapsskatten taler for at grunnloven har en viss betydning. Men på den annen side er kommunenes valgfrihet innenfor eiendomsskatten kanskje aller størst i Norge, der det altså ikke er noen grunnlovsfesting overhodet.

Fremstillingen foran har vist en del klare likheter og forskjeller mellom de kommunale skatter i de nordiske land, som bør kunne gi grunnlag for diskusjon:

I alle landene finnes det inntektsskatt til kommunene, i Norge også formuesskatt. I alle landene unntatt Sverige finnes det eiendomsskatt til kommunene, og med unntak av Island har kommunene enerett til dette beskatningsgrunnlaget. Kontrasten mellom Sverige på den ene side og de andre landene (og mange land utenfor Norden) på den burde gi grunnlag for diskusjon om eiendomsskatten som lokal skatteform.

I alle landene er selskapsskatten nå en statsskatt, men i noen land med rett for kommunene til en andel av skatten.

I Finland og Sverige inngår kapitalinntekter ikke i grunnlaget for de kommunale eiendomsskatter. I de andre landene inngår kapitalinntektene i den kommunale skattebasen.

Hvor omfattende bør kommunenes valgfrihet være? I Danmark, Finland og Sverige har kommunene stor valgfrihet mht. skattesatser ved inntektsbeskatningen. I Island er den mindre. I Norge er valgfriheten formelt stor, men reelt liten pga. effekten via det kommunale inntektssystemet. Innen eiendomsskatten er valgfrihet mer utbredt: Dels kan det innen visse rammer velges ulike skattesatser for ulike typer av eiendom, dels er det også en viss valgfrihet i noen av landene (ikke minst Norge) også når det gjelder skattebasen og om skatten overhodet skal utskrives.