



NORGES HØYESTERETT

Den 10. september 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-01746-A, (sak nr. 2012/359), sivil sak, anke over dom,

Peder Grimsøen

Finn Borgen

Ottar Talberg

Talberg Eiendom AS

Grimsøy Marine AS

Walberg Båthavn AS

Walberg Marineservice & Co ANS

(advokat Solveig Ingeløv Lindemark)

Kongelig Norsk Båtforbund (partshjelper)

Norges Seilforbund (partshjelper)

(advokat Solveig Ingeløv Lindemark)

mot

Sarpsborg kommune (advokat Hakon Huus-Hansen – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Normann**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak om eiendomsskatt. Den reiser særlig spørsmål om flytebrygger skal medtas i verdsettelsesgrunnlaget ved beregning av eiendomsskatt, og hvilken metode som skal benyttes ved verdsettelsen.
- (2) Sarpsborg kommune vedtok i 2007 at det med virkning fra 2008 skulle betales eiendomsskatt på alle eiendommene i kommunen.
- (3) For de eiendommene denne saken gjelder, ble vedtak om eiendomsskatt truffet av kommunens skattetakstnemnd høsten 2007. Under takseringen ble det tatt hensyn til flytebrygger og båttopplagsplasser tilknyttet eiendommene som var en vesentlig del av de ankende parters næringsvirksomhet. Takstene var basert på en kapitalisering av objektiviserte fremtidige leieinntekter av båt plassene og opplagsplassene.

- (4) Etter klage foretok Skattetakstnemnda 25. mai 2009 visse endringer i verdsettelsen til fordel for skattyterne, men fastholdt at flytebryggene og opplagsplassene skulle inngå i beregningsgrunnlaget.
- (5) Skattyterne klaget videre til Overskattetakstnemnda i kommunen, som ved vedtak 12. november 2009 justerte antall båt- og opplagsplasser, men for øvrig stadfestet Skattetakstnemndas vedtak. Begrunnelsen i Overskattetakstnemndas vedtak er den samme for alle parter. Det er disse vedtakene som står til prøving nå.
- (6) De ankende parter tok ut stevning for Sarpsborg tingrett 3. mars 2010. Sarpsborg tingrett avsa 22. juli 2010 dom der kommunen ble frifunnet.
- (7) Skattyterne anket til Borgarting lagmannsrett. Lagmannsretten avsa 16. desember 2011 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans."**
- (8) Lagmannsretten var ikke i tvil om resultatet, men siden sakens hovedspørsmål ikke hadde vært avklart tidligere, og flere kommuner ventet på avklaring, ble sakskostnader ikke tilkjent for noen instans.
- (9) Skattyterne har anket til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Kongelig Norsk Båtforening og Norges Seilforbund har vært partshjelpere for de ankende parter i Høyesterett.
- (10) I tillegg til hovedspørsmålet om flytebryggene omfattes av eiedomsskattelova § 4, og hvordan verdsettelsen i så fall skal skje, reiser saken spørsmål om vedtakene er ugyldige på grunn av usaklig forskjellsbehandling. Hva gjelder det sistnevnte spørsmålet, ble det for lagmannsretten anført to grunnlag: Det ene grunnlaget – at det ikke var utskrevet eiendomsskatt på alle flytebrygger i kommunen – er frafalt for Høyesterett. For lagmannsretten var det også spørsmål om lovhjemmelen for å taksere opplagsplassene. Heller ikke dette er tema for Høyesterett.
- (11) Partsangivelsen er for Høyesterett endret noe for å klargjøre hvem som er part uten at dette innebærer noen reell endring av partsforholdet.
- (12) Saken står for øvrig i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten, og i samme stilling for alle parter.
- (13) De ankende parter – *Peder Grimsøen, Finn Borgen, Ottar Talberg, Talberg Eiendom AS, Grimsøy Marine AS, Walberg Båthavn AS og Walberg Marineservice & Co ANS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Begrepene "faste eiedomar" og "bryggjer" i eiedomsskattelova §§ 3 og 4 svarer til de tidligere bestemmelsene i byskatteloven 1911 § 3 og landsskatteloven 1911 § 8. Ordlyden i byskatteloven 1911 § 3 tilsier at fast eiendom er vilkåret. Oppramsingen i eiedomsskattelova § 4 annet ledd av ulike objekter er bare eksempler uten selvstendig

betydning, og løsøre faller utenfor. Tilsvarende forståelse er lagt til grunn i samtidig og senere lovarbeid, teori og rettspraksis. Flytebrygger er løsøre.

- (15) Som utgangspunkt skal den samme avgrensingen av begrepet fast eiendom legges til grunn i skatteretten som i privatretten. I rettspraksis på privatrettens område betraktes flytebrygger som løsøre.
- (16) Tilknytningskravet er fysisk, og gjelder mellom objektet og eiendommen. Lagmannsretten har uriktig lagt til grunn at tilknytningskravet er funksjonelt, og gjelder mellom objektet og virksomheten som drives på eiendommen.
- (17) Saken i Rt. 1913 side 957 gir ikke veiledning. Der var spørsmålet om stedbundethet bare aktuelt for inntektsskatten, og gjaldt den kommunale fordeling av en virksomhets skattegrunnlag. Ileggelsen av eiendomsskatt fulgte av bestemmelsen om "verk og bruk". Flytebrygger er ikke "verk og bruk", og det er uansett forskjeller mellom maskinflåten i dommen og flytebrygger. Praksis fra tidsperioden tilsier at det neppe er grunnlag for slutninger om tilknytningskravet fra bestemmelsen om stedbunden inntektsskatt til bestemmelsen om eiendomsskatt. Under enhver omstendighet følger det av rettspraksis om forståelsen av begrepet "verk og bruk" at tilknytningskravet er fysisk og ikke funksjonelt.
- (18) Offentligrettslige reguleringer av eiendommen har ikke relevans for skattegrunnlagets utstrekning.
- (19) Subsidiært anføres at verdsettelsen av eiendommen er feil, og ikke i tråd med regelen i eiendomsskattelova § 33 jf. byskatteloven 1911 §§ 4 og 5.
- (20) Lagmannsretten har uriktig lagt til grunn at kommunen har foretatt en forsvarlig verdsetting av eiendommene når den har basert seg på en neddiskontering av leieinntekter for båtplasser og båttopplagsplasser.
- (21) Det følger av byskatteloven 1911 § 5 at eiendommens omsetningsverdi skal legges til grunn. Eiendomsskatten er en objektskatt, og skattegrunnlaget skal derfor være verdien av objektet i seg selv uavhengig av den virksomhet som drives på eiendommen. Verdien skal fastsettes som eiendommens substansverdi. Det skal ses hen til hvilken pris eiendommen som sådan kan utleies til, og ikke til avkastningen av den virksomhet som i dag drives der.
- (22) Flytebryggene er driftstilbehør, og må uansett takseres særskilt. Verdien må enten fastsettes til teknisk verdi; dvs. gjenanskaffelseskostnad med fradrag for slit og elde, eller til hva utleieprisen ville være for flytebryggene alene.
- (23) Vedtakene er ugyldige fordi det foreligger usaklig forskjellsbehandling. Det kan ikke benyttes ulike verdsettelsesmetoder på like objekter. Ulikheter i verdsettelsesmetodene må ha grunnlag i at det er en forskjell i omsetningsverdi eller markedsverdi for objektene. Flytebrygger har lik markedsverdi uavhengig av om de er tilknyttet nærings-, bolig- eller fritidseiendom.
- (24) De ankende parter har nedlagt slik påstand:

"I. Eiendom gnr 1131/bnr 1, Peder Hjalmar Grimsøen

1. **Overskattetakstnemndas vedtak av 12.11.2009 vedrørende gnr 1131/bnr 1, Peder Grimsøen, kjennes ugyldig.**
2. **Ved ny taksering skal flytebryggene ikke omfattes av takstgrunnlaget.**

Subsidiært til 2:

3. **Ved ny taksering skal flytebryggene takseres etter substansverdi.**

Atter subsidiært til 2:

4. **Ved ny taksering skal båtplasser som etter kommunens takseringspraksis skal medregnes i eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer, ikke inngå i takstgrunnlaget.**
5. **Ved ny taksering skal ubebygd grunn benyttet til opplag takseres uten hensyn til bruken. Takseringen skal skje etter kommunens takseringspraksis for ubebygd grunn.**

II. Eiendom gnr 1003/bnr 3, Finn Olav Borgen og Talberg Eiendom AS

For grunneier Finn Olav Borgen:

1. **Overskattetakstnemndas vedtak av 12.11.2009 vedrørende gnr 1003/bnr 3, Finn Borgen, kjennes ugyldig.**
2. **Ved ny taksering skal det ikke tas hensyn til leietakerens utnyttelse av sitt leieforhold til flytebryggeanlegg og opplagsplass.**

Subsidiært til 2:

3. **Ved ny taksering skal flytebryggene takseres etter substansverdi.**

Atter subsidiært til 2:

4. **Ved ny taksering skal båtplasser som etter kommunens takseringspraksis skal medregnes i eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer, ikke inngå i takstgrunnlaget.**
5. **Ved ny taksering skal ubebygd grunn benyttet til opplag takseres uten hensyn til bruken. Takseringen skal skje etter kommunens takseringspraksis for ubebygd grunn.**

For Talberg Eiendom AS:

1. **Overskattetakstnemndas vedtak av 12.11.2009 vedrørende gnr 1003/bnr 3, Finn Borgen, kjennes ugyldig.**
2. **Ved ny taksering skal flytebryggene ikke omfattes av takstgrunnlaget.**

Subsidiært til 2:

3. **Ved ny taksering skal flytebryggene takseres etter substansverdi.**

Atter subsidiært til 2:

4. **Ved ny taksering skal båtplasser som etter kommunens takseringspraksis skal medregnes i eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer, ikke inngå i takstgrunnlaget.**
5. **Ved ny taksering skal ubebygd grunn benyttet til opplag takseres uten hensyn til bruken. Takseringen skal skje etter kommunens takseringspraksis for ubebygd grunn.**

III. Eiendom gnr 1134/bnr 90, Ottar Talberg

1. Overskattetakstnemndas vedtak av 12.11.2009 vedrørende gnr 1134/bnr 90, Ottar Talberg, kjennes ugyldig.
2. Ved ny taksering skal flytebryggene ikke omfattes av takstgrunnlaget.

Subsidiært til 2:

3. Ved ny taksering skal flytebryggene takseres etter substansverdi.

Atter subsidiært til 2:

4. Ved ny taksering skal båtplasser som etter kommunens takseringspraksis skal medregnes i eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer, ikke inngå i takstgrunnlaget.
5. Ved ny taksering skal ubebygd grunn benyttet til opplag takseres uten hensyn til bruken. Takseringen skal skje etter kommunens takseringspraksis for ubebygd grunn.
6. Ved ny taksering skal eiendomsskattegrunnlaget ikke omfatte opplagsplasser på annen eiendom.

IV. Eiendom gnr 1131/bnr 18, Grimsøy Marine AS

1. Overskattetakstnemndas vedtak av 12.11.2009 vedrørende gnr 1131/bnr 18, Grimsøy Marine AS, kjennes ugyldig.
2. Ved ny taksering skal flytebryggene ikke omfattes av takstgrunnlaget.

Subsidiært til 2:

3. Ved ny taksering skal flytebryggene takseres etter substansverdi.

Atter subsidiært til 2:

4. Ved ny taksering skal båtplasser som etter kommunens takseringspraksis skal medregnes i eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer, ikke inngå i takstgrunnlaget.
5. Ved ny taksering skal ubebygd grunn benyttet til opplag takseres uten hensyn til bruken. Takseringen skal skje etter kommunens takseringspraksis for ubebygd grunn.
6. Ved ny taksering skal leid grunn ikke inngå i takstgrunnlaget.

V. Eiendom gnr 1001/bnr 36, Walberg Marineservice & Co ANS, Walberg Båthavn AS

For leietaker, Walberg Marineservice & Co ANS:

1. Overskattetakstnemndas vedtak av 12.11.2009 vedrørende gnr 1001/bnr 36, kjennes ugyldig.
2. Ved ny taksering skal flytebrygger som ligger til annen eiendom ikke omfattes av takstgrunnlaget.

Subsidiært til 2:

3. Ved ny taksering skal flytebryggene takseres etter substansverdi.

Atter subsidiært til 2:

4. Ved ny taksering skal båt plasser som etter kommunens takseringspraksis skal medregnes i eiendomsskattegrunnlaget for andre eiendommer, ikke inngå i takstgrunnlaget.
5. Ved ny taksering skal ubebygd grunn benyttet til opplag takseres uten hensyn til bruken. Takseringen skal skje etter kommunens takseringspraksis for ubebygd grunn.
6. Ved ny taksering skal eiendomsskattegrunnlaget ikke omfatte opplagsplasser på annen eiendom.

Felles for alle ankende parter:

VI. Ankende parter tilkjennes sakens kostnader for alle instanser."

- (25) Ankemotparten – *Sarpsborg kommune* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (26) Lagmannsrettens dom er korrekt både hva gjelder begrunnelse og resultat.
- (27) Flytebryggeanlegg er skattepliktige fordi de omfattes av ordlyden i eieendomsskatte-lova § 4 annet ledd "bryggjer og liknande". Dette følger av en naturlig språklig forståelse. I rettspraksis er det lagt til grunn at loven må tolkes i lys av samfunnsutviklingen og den tekniske utviklingen.
- (28) Subsidiært anføres at flytebrygger er "faste eiendomar", jf. eieendomsskatte-lova § 4 annet ledd. Ifølge rettspraksis er det et grunnvilkår at anlegget er stedbundet, og vilkåret er felles for "verk og bruk" og annen fast eiendom. Tilsvarende oppfatning er lagt til grunn i etterarbeider. Reelle hensyn tilsier at det ikke gjelder et løsere tilknytningskrav for "verk og bruk" enn for fast eiendom for øvrig.
- (29) Rettspraksis om eiendomsskatt på flytende anlegg gir holdepunkter for at også flytebrygger kan være gjenstand for eiendomsskatt. Sammenheng og konsekvens i skattesystemet støtter denne løsningen.
- (30) I denne saken er det klart at tilknytningen til fast eiendom er av en slik art at flytebryggene må betraktes som del av eiendommene.
- (31) Atter subsidiært gjøres det gjeldende at flytebryggene er driftstilbehør til fast eiendom. De er en integrert del av eiendommen etter fysiske, økonomiske og forretningsmessige kriterier og kan på denne bakgrunn beskattes som en del av denne.
- (32) Verdsettelsen av eiendommene må baseres på en objektivisert leieverdiberegning, jf. byskatteloven § 5, og eiendommen må verdsettes under ett. Virksomhetens avkastningsverdi skal som hovedregel ikke benyttes, men det må skilles mellom avkastningen av virksomheten og eiendommens avkastning. Verdien av eiendommen skal beregnes etter kapitalisert objektiv leieverdi for eiendommens potensielle bruksområde eller vurdert markedsmessig salgsverdi. Dette gjenspeiler eiendommens substansverdi.
- (33) Det innebærer ikke usaklig forskjellsbehandling at båt plasser knyttet til bolig- og fritidseiendommer er taksert etter andre prinsipper enn næringseiendom.
- (34) Sarpsborg kommune har nedlagt slik påstand:

- "1. Anken forkastes.
2. Sarpsborg kommune tilkjennes sakskostnader for alle instanser."

(35) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*

(36) I lagmannsrettens dom er de ankende parter eiendommer beskrevet slik:

"Flytebryggene ligger på fem forskjellige steder i kommunen og har noe ulik utforming. Felles for alle er at de er bygget opp av seksjoner som består av gangbaner (flytebrygger), med utstikkere på hver side. Seksjonene er satt sammen til en lang brygge, og festet til hverandre med bolt og mutter. Antall seksjoner på hver gangbane varierer, men hele gangbanen er som regel 30-50 meter lang. Mellom hver utstikker er det båtplasser. De ankende parter har hver seg flere slike gangbaner med utstikkere.

Gangbanene og utstikkerne flyter på vannet ved hjelp av underliggende pongtonger. Gangbanene er forankret til land ved hjelp av kjetting/tauverk og en gangbro. Forankringen til sjøbunnen er kjettinger/tau med innlagt bly med ca 10 meters mellomrom, festet til moringer på sjøbunnen. Moringene er av betong eller stein, kan veie opp mot 1 000 kg, og ligger på dybder fra ca 2-10 meter. I sommerhalvåret er det lagt ut provisoriske ledninger for strøm og vann på bryggene, og det er også lyktestolper med belysning på bryggene. Om vinteren løftes landgangen av, og fortøyningen til land fjernes, mens selve bryggen blir liggende på samme sted i sjøen. Flytebryggene er utført i tre og metall. Det totale antall båtplasser hos de ankende parter varierer fra 84 til 360.

Båtopplagsplassene ligger på land, rett innenfor flytebryggene. Det er opplyst at plassene regulært brukes som parkeringsplass for båteierne om sommeren. Tomteområdet er planert ut, og til dels gruslagt."

- (37) For Høyesterett er det i tillegg fremlagt forklaring fra Geir Tore Eriksen, Småbåthavner AS, som supplerer lagmannsrettens beskrivelse av flytebryggeanlegg. Av denne fremgår at de fleste moringene som fester flytebryggene til grunnen, har en "plogform", det vil si at "de er skrå i front slik at de ved belastning vil grave seg ned (plog) i sjøbunnen". Moringene som benyttes veier fra 500–2000 kilo. Man kan feste flere seksjoner etter hverandre (pir) med utstikkere for 10–15 båter à 5–8 tonn på hver side av en slik pir. Det kreves ikke verktøy for montering/demontering av anleggene, og flytebryggene kan flyttes relativt enkelt og på kort varsel. Levetiden på elementene i en flytebrygge er 15–30 år.
- (38) Jeg legger til grunn at det dreier seg om til dels betydelige anlegg. Selv om de relativt enkelt kan flyttes, er det ikke fremlagt opplysninger som tyder på at det er vanlig å flytte rundt på slike brygger annet enn ved fornyelse av anlegget. Av lagmannsrettens dom fremgår det videre at flytebryggene i denne saken "er ment å ligge på samme sted i lang tid". Det ble opplyst for lagmannsretten at et par av eiendommene har hatt brygger for småbåter siden 1930-årene, mens de øvrige etablerte virksomheten med flytebrygger på 1980-tallet.
- (39) Jeg tar så stilling til spørsmålet om flytebrygger kan medtas i verdsettelsesgrunnlaget for beregning av eiendomsskatt.
- (40) Det følger av eiedomsskattelova § 3 at det kan skrives ut eiendomsskatt på faste eiendommer i hele kommunen.

(41) Eigedomskattelova § 4 første og annet ledd hadde følgende ordlyd i 2008:

"§ 4. Eigedomsskatt vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret.

Til faste eigedomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins verk og bruk. Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader. Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket."

(42) "Bryggjer" er altså uttrykkelig nevnt i oppregningen i annet ledd.

(43) De ankende parter har anført at eigedomskattelova § 4 annet ledd ikke gir hjemmel for å medregne flytebrygger i beregningsgrunnlaget, og at eksemplene i bestemmelsen ikke kan tillegges selvstendig betydning. Kommunen har på sin side prinsipalt gjort gjeldende at det følger direkte av oppramsingen i lovteksten at flytebrygger er fast eiendom.

(44) Jeg leser loven slik at fast eiendom er hovedbegrepet, men at annet ledd selv regulerer nærmere hva som regnes som fast eiendom. Man må derfor kunne bygge på disse alternativene dersom de er dekkende. Men ved tolkningstvil om hva som omfattes av alternativene, vil overbegrepet fast eiendom og praksis knyttet til dette kunne gi veiledning.

(45) Etter mitt syn taler en alminnelig språklig forståelse av "bryggjer" for at også flytebrygger er omfattet. Jeg finner det derfor naturlig å ta utgangspunkt i alternativet "bryggjer". Det ble opplyst for lagmannsretten at flytebryggene – slik vi kjenner dem i dag – ble tatt i bruk i Norge på 1960-tallet, og at de nå er "tilnærmet enerådende" for småbåthavner. Av Riksmålsordboken for 1977 – altså bare to år etter vedtakelsen av eigedomskattelova 1975 – fremgår det at begrepet "brygger" også omfatter flytebrygger. Selv om lovteksten i stor grad er en videreføring fra tidligere lover, er det naturlig å legge vedtakstidspunktets språkbruk til grunn der det er skjedd en utvikling. Lovgiver hadde en oppfordring til uttrykkelig å unnta flytebrygger dersom det hadde vært meningen at bare faste bryggeanlegg skulle omfattes. Jeg tilføyer at det uansett må være adgang til å vektlegge en teknologisk utvikling, jf. blant annet Rt. 1998 side 1756 (Sandtak-dommen).

(46) Etter dette er spørsmålet om lovteksten på bakgrunn av andre kilder må tolkes innskrenkende.

(47) Eigedomsskattelova § 4 første og annet ledd svarer til byskatteloven 1911 § 3 og landskatteloven 1911 § 8 med de endringer som følger av at matrikkelen falt bort, jf. Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) Om lov om eigedomsskatt til kommunane, side 12. Formuleringene har røtter tilbake til byskatteloven 1882 § 4. Etter mitt syn gir lovhistorien begrenset veiledning her, og jeg nøyer meg derfor med å vise til redegjørelsen i Rt. 2002 side 1411 (Firda Sjøfarmer-dommen) på side 1417–1418.

(48) Rt. 1913 side 957 (Maskinflåte-dommen) inneholder på side 960 enkelte uttalelser som peker på noe vesentlig ved fast eiendom, som jeg mener har overføringsverdi til vår sak.

Uttalelsen knytter seg riktignok til landsskatteloven 1882 § 17 om formues- og inntektsskatt, og ikke til § 14 om eiendomsskatt. Men § 17 hadde fast eiendom som grunnbegrep, mens § 14 ikke inneholdt tilsvarende begrep. Avgjørelsen bygger på at også innretninger som *ikke* er fast forbundet med grunnen, kan være fast eiendom i lovens forstand, og at det sentrale er om de er beregnet for å forbli der de er anbragt år etter år, og at de også faktisk er blitt stående "helt siden istandbringelsen".

- (49) Rettspraksis har da også senere vektlagt denne dommen ved avgjørelsen av hva som skal regnes som fast eiendom etter eieendomsskattelova § 4, jf. blant annet Rt. 2002 side 1411 (Firda Sjøfarmer-dommen). Spørsmålet var der om frittflytende fiskeoppdrettsanlegg som var festet til sjøbunnen med lodd, anker eller bolter, var "verk og bruk" og dermed kunne gi grunnlag for utskriving av eiendomsskatt. Dommen er avsagt under dissens, og flertallet delte seg også hva gjaldt begrunnelsen. Det ble ikke flertall for å betrakte anleggene som "verk og bruk", men tredje- og femtevoterende må anses å ha sluttet seg til førstvoterendes merknader på side 1418, hvor han uttaler at "det [er] ein føresetnad for eieendomsskatten at det må vere eit stadbunde, fast anlegg, jf. frå eldre praksis Rt. 1913 side 957 på side 960 og frå nyare praksis til dømes Rt. 2002 side 94 på side 100".
- (50) Uttalelsen er knyttet til eiendomsskattebegrepet og ikke til alternativet "verk og bruk". Jeg forstår avgjørelsen slik at det generelt gjelder et krav om at det må være et fast og stedbundet anlegg for at dette skal betraktes som fast eiendom i eieendomsskattelova § 4s forstand. Dette tilsier etter mitt syn at bare flytebrygger som er tilstrekkelig stedbundne, er "bryggjer" i lovens forstand og dermed fast eiendom.
- (51) Også lovgiver har i en rekke etterarbeider lagt til grunn at det er et krav for utskriving av eiendomsskatt at anlegget er stedbundet, jf. blant annet Finansdepartementets høringsnotat – Grense for eiendomsskatt i sjøområde 20. oktober 2008 avsnitt 2 og Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter for budsjettåret 2011, side 202.
- (52) I dommen om Firda Sjøfarmer dreide det seg om anlegg som fløt fritt i sjøen langt fra land. Situasjonen vil etter mitt syn kunne bli annerledes der et anlegg til dels er festet til landområdet, jf. også dommen side 1419. At anlegget flyter i sjøen, blir da ikke i seg selv avgjørende.
- (53) I vurderingen av hvor stedbundet et anlegg er, må det dessuten legges vekt på omfanget av anlegget, forankringen og om anlegget er tenkt å bli på samme sted i lengre tid, jf. Rt. 1913 side 957.
- (54) For flytebrygger som har en slik tilknytning til fast eiendom som jeg nettopp har nevnt, har jeg vanskelig for å se at det i relasjon til eieendomsskattelova § 4 er grunn til å foreta en annen rettslig bedømmelse enn for andre brygger. Begge bryggetyper har samme formål og er sterkt knyttet til den faste eiendommen. Flytebryggenes mer begrensede tilknytning til land er særlig begrunnet i den tekniske utviklingen som gjør disse mer funksjonelle blant annet ved at de følger flo og fjære. Det ville dessuten skapt avgrensingsproblemer dersom faste brygger og flytebrygger skulle behandles forskjellig. Eksempelvis finnes bryggeanlegg hvor man kombinerer flytebrygger med pæler, og/eller hvor deler av bryggen er helt fast i grunnen.
- (55) Jeg kan ikke se at de ankende parters anførsel om at fast eiendom må forstås på samme måte som i privatretten, gir særlig veiledning i vår sak, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett,

6. utgave side 50. Det fremgår hos Zimmer at hensynet til ens avgrensning ikke er mer enn et utgangspunkt, og begrepet fast eiendom har i privatretten uansett ikke noe fast definert innhold.

- (56) Jeg legger etter dette til grunn at flytebrygger omfattes av begrepet "bryggjer" i eiedomsskattelova § 4 annet ledd, forutsatt at de oppfyller kravet til å være faste og stedbundne.
- (57) Jeg går så over til å se på om flytebryggene i vår sak er faste og stedbundne.
- (58) Flytebryggene er nært knyttet til land og grunnen innenfor; noe som er en nødvendig forutsetning for et bryggeanlegg.
- (59) Etter mitt syn er det videre relevant å vurdere helheten bryggeanlegget inngår i, og hvilken funksjon de ulike innretninger på eiendommen har. For de aktuelle eiendommenes bruk som marina er bryggeanlegget avgjørende. Anlegget er en forutsetning for den øvrige driften på eiendommen, slik som parkeringsplasser for båteierne, opplagsplasser for båtene og kafé. Jeg viser også til at det er opparbeidet infrastruktur med vann og strøm på bryggene. Disse forholdene tilsier at marinaen vurderes under ett, og at flytebryggen må anses som en del av den faste eiendommen.
- (60) Flytebryggene det her er tale om er tunge konstruksjoner som er festet i bunnen og på land. Jeg kan ikke se at det er avgjørende at de kan løsnes uten redskap. Konstruksjonen er – som jeg tidligere har nevnt – blant annet valgt for at flytebryggene lettere skal kunne tilpasse seg flo og fjære.
- (61) Bryggeanlegget er dessuten laget for varig plassering. Som jeg tidligere har vært inne på, har et par av eiendommene hatt brygge for småbåter siden 1930-tallet, mens de øvrige etablerte virksomheter med flytebrygger på 1980-tallet.
- (62) De ankende parter har vist til at lagmannsretten uriktig har lagt til grunn at det i vår sak – i motsetning til i dommen i Rt. 1999 side 369 – i realiteten ikke er mulig å drive næringsvirksomhet på eiendommen uten at det foretas omfattende endringer på denne dersom flytebryggene tenkes borte. Det er anført at dette ikke var et bevisstema for lagmannsretten, og at de eneste kostnadene knyttet til etablering av ny virksomhet vil være å kjøpe nye flytebrygger.
- (63) Dette finner jeg ikke overbevisende; innkjøp av nye flytebrygger vil jo bare videreføre den eksisterende marinavirksomheten og vil ikke legge til rette for annen virksomhet. Annen virksomhet synes da, slik lagmannsretten har lagt til grunn, å forutsette omfattende endringer.
- (64) Jeg viser videre til de offentligrettslige rammebetingelser for driften. Selv om flytebryggene er flyttbare, vil kommunale reguleringer ofte begrense plasseringen av slike anlegg. Virksomhet i strandsonen er for øvrig strengt regulert.
- (65) Min konklusjon blir etter dette at flytebryggene her er "bryggjer" i eiedomsskattelovas forstand og dermed en del av de ankende parter faste eiendommer.

- (66) Jeg tar så stilling til hvilke prinsipper som skal legges til grunn ved verdsettelsen av eiendommene.
- (67) Ved verdsettelsen skal eiendomsskatten etter eiendomsskattelova § 8 første ledd ta utgangspunkt i eiendommens ligningsverdi. Bestemmelsen er imidlertid ikke trådt i kraft, og inntil det skjer får reglene i byskatteloven 1911 §§ 4 og 5 anvendelse, jf. eiendomsskattelova § 33 annet ledd.
- (68) Byskatteloven § 5 første ledd lyder:
- "Ved takseringen ansættes eiendommens takstverdi til det beløp, som eiendommen etter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg."**
- (69) Med utgangspunkt i denne bestemmelsen er det i rettspraksis lagt til grunn at taksten skal gi uttrykk for *eiendommens objektiviserte omsetningsverdi*, der den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet er uten betydning, jf. Rt. 2011 side 51 (Sydvaranger-dommen) avsnitt 34 med videre henvisninger.
- (70) Hva som begrepsmessig er en objektivisert omsetningsverdi, er ikke entydig. Men langvarig rettspraksis knytter dette som hovedregel til *substansverdien*, jf. blant annet Rt. 2007 side 149 (LKAB II-dommen) avsnitt 43 og Rt. 2011 side 51 avsnitt 35.
- (71) I Rt. 1974 side 332 (Hydro-dommen) ble det fremholdt på side 336 at "[d]et er vanlig praksis ved taksering etter byskattelovens første kapittel at bygninger takseres ved kapitalisering av en anslått netto leieinntekt, mens maskiner takseres etter anskaffelsespriser på takseringstiden med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet". Høyesterett kunne her ikke se at det var "grunnlag for å reise innvendinger mot denne framgangsmåte" når det gjaldt å finne substansverdien.
- (72) Ved verdsettelse av "verk og bruk" på grunnlag av substansverdien skal det tas utgangspunkt i "den tekniske verdien, dvs. gjenanskaffelsesverdien med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet", jf. Rt. 2007 side 149 avsnitt 43. Begrunnelsen er imidlertid at det vanligvis er svært vanskelig å beregne salgsverdien av et industrianlegg ved hjelp av prognoser over driftsresultatene, jf. avsnitt 44 i dommen.
- (73) Lagmannsretten har – som kommunen – tatt utgangspunkt i en beregning basert på neddiskontering av objektiviserte fremtidige leieinntekter til nåverdi.
- (74) For Høyesterett er det fremlagt tre sakkyndigerklæringer. I to av disse vises til at en slik fremgangsmåte er i samsvar med allmenne verdsettelsesprinsipper ved taksering av næringsseiendom, og at fremgangsmåten benyttes av eiendomsinvestorer og eiendomsbesittere. Opplysningene om denne praksisen er ikke bestridt. Når denne fremgangsmåten benyttes i markedet ved omsetning av fast næringsseiendom, må den etter mitt syn samtidig gi uttrykk for en objektivisert omsetningsverdi. Det har også vært vanlig å benytte denne metoden ved eiendomskattetaksering.
- (75) Én av sakkyndigerklæringene bygger riktignok på andre verdsettelsesprinsipper, men denne synes å forutsette at flytebryggene er løsøre, og at løsøre skal takseres på en annen måte. Etter mitt syn blir det imidlertid ikke riktig å verdsette flytebryggene separat, så lenge forutsetningen for taksten er at disse regnes som en del av den faste eiendommen.

- (76) De ankende parter har anført at lagmannsretten uriktig har hensyntatt hvilken virksomhet som drives på eiendommene, og hvilken avkastning denne gir. Jeg oppfatter anførselen slik at eiendommene må vurderes uavhengig av virksomheten, og at dersom flytebryggene skal tas med, så skal dette skje ut fra flytebryggenes salgsverdi som hylleware i annenhåndsmarkedet.
- (77) Anførselen kan etter mitt syn ikke føre frem. Den eksisterende bruken av eiendommen gir et godt uttrykk for inntekspotensialet i en eiendom, og dermed også for hva den kan omsettes for ved fritt salg. Det man skal se bort fra, er altså ikke hvilke utnyttelsesmuligheter eiendommen i seg selv gir, men eierens særskilte bruk av eiendommen, som for eksempel mer kortvarige leieavtaler og personlige servitutter. Jeg tilføyer at det heller ikke vil være riktig å inkludere i verditaksten den delen av leieinntekter som eventuelt er betaling for serviceytelser, slik som blant annet vakthold.
- (78) De ankende parter har videre gjort gjeldende at tomter benyttet til opplagsplasser, er verdsatt i strid med kommunens egne retningslinjer. Retningslinjene er imidlertid gitt etter at de aktuelle eiendommene ble taksert, og jeg finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på dette spørsmålet.
- (79) Det er heller ikke påpekt andre feil ved taksten. Taksten er fastsatt sjablongmessig, og det er tatt utgangspunkt i gjennomsnittlig leiepris. Det fremgår av lagmannsrettens dom at det ikke har vært reist innsigelser mot verdsettingen på dette grunnlaget, og slike innsigelser er heller ikke fremsatt for Høyesterett. Det er gjort fradrag i takstene for driftskostnader og arealledighet med 30 prosent. Denne størrelsen er heller ikke angrepet.
- (80) De ankende parter har vist til at vedtakene er ugyldige på grunn av usaklig forskjellsbehandling ved at kommunen benytter ulike verdsettelsesmetode på like objekter. Jeg finner det åpenbart at dette ikke kan føre frem. Det innebærer ikke usaklig forskjellsbehandling at kommunen utskriver ulik eiendomsskatt på de store profesjonelle småbåthavnene på den ene side og bolig- og fritidseiendommer med tilknyttede flytebrygger på den annen.
- (81) De ankende parter har etter dette tapt saken fullstendig, og kommunen har som utgangspunkt krav på full erstatning for sine sakskostnader. Jeg har – som lagmannsretten – ikke vært i tvil om resultatet. Hovedspørsmålet i saken har imidlertid ikke vært behandlet for domstolene tidligere, og det ble for lagmannsretten opplyst at flere andre kommuner avventer resultatet av denne saken før de eventuelt utskriver eiendomsskatt der flytebrygger medtas i verdsettelsesgrunnlaget. Jeg er derfor kommet til at tungtveiende grunner gjør det rimelig at de ankende parter fritas for erstatningsansvar for alle instanser, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (82) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

- (83) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (84) Dommer **Bårdsen:** Likeså.
- (85) Dommer **Bergsjø:** Likeså.
- (86) Dommer **Øie:** Likeså.

(87) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: