



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 13. oktober 2022 av Høyesterett i avdeling med

dommer Hilde Indreberg
dommer Henrik Bull
dommer Espen Bergh
dommer Cecilie Østensen Berglund
dommer Erik Thyness

HR-2022-1982-A, (sak nr. 22-041887SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 12. januar 2022

Mustad Eiendom AS

(advokat Elin Sætre Løfsgaard)

mot

Oslo kommune

(Kommuneadvokaten i Oslo
v/advokat Tor Erling Nordstad – til prøve)

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

(1) Dommer **Bergh:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av klageinstansens verdsettelsesvedtak i sak om eiendomsskatt. Spørsmålet er om meldingsfristen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum må være overholdt for at klageinstansen skal kunne fatte et vedtak som er til klagerens ugunst.
- (3) Mustad Eiendom AS eier en større næringsseiendom i Oslo. I forbindelse med at Oslo kommune hadde besluttet å innføre eiendomsskatt, fastsatte kommunens sakkyndige nemnd skattetaksten for denne eiendommen ved vedtak 1. februar 2017. Mustad Eiendom påklaget vedtaket 6. april 2017 og gjorde gjeldende at taksten var for høy.
- (4) I sin innstilling til klagenemnda for eiendomsskatt anbefalte den sakkyndige nemnda flere justeringer i beregningen, men disse endringene ville samlet ikke medføre noen endring i takstbeløpet.
- (5) I klagenemndas møte 25. mars 2020 ble det gjort endringer i beregningsgrunnlaget som medførte at den endelige taksten ble omkring 30 millioner høyere enn den som var fastsatt av kommunens nemnd. For skatteåret 2020 medførte dette en økning av eiendomsskatten med omkring 90 000 kroner.
- (6) Mustad Eiendom tok ut søksmål ved Oslo tingrett, som 24. mars 2021 avsa dom med slik domsslutning:
- «1. Vedtak 28. april 2020 fra Sakkyndig klagenemnd for eiendomsskatt i Oslo kommune vedrørende gnr. 9 bnr. 4 i Oslo kommune er ugyldig.
 2. Oslo kommune dømmes til innen 14 – fjorten – dager til å betale sakskostnader til Mustad Eiendom AS med 200 000 – tohundretusen – kroner inkl. mva.»
- (7) Oslo kommune anket dommen. Borgarting lagmannsrett avsa 12. januar 2022 dom med slik domsslutning:
- «1. Oslo kommune frifinnes.
 2. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.»
- (8) Mustad Eiendom har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. For Høyesterett er saken begrenset til å gjelde om vedtaket er ugyldig som følge av at meldingsfristen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd ikke er overholdt. Når det gjelder dette spørsmålet, står saken i samme stilling som for de tidligere instansene.

Partenes syn på saken

- (9) Den ankende part – *Mustad Eiendom AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (10) Det følger av eieendomsskattelova § 29 første ledd at forvaltningsloven gjelder i eiendomsskattesaker så langt det ikke er gitt særskilte regler i eieendomsskattelova.
- (11) Etter forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum må melding om endring av vedtak i klagesak til skade for klageren være sendt innen tre måneder etter at klagen ble mottatt. Det er ikke gitt bestemmelser i eieendomsskattelova som gjør unntak fra denne fristen. I dette tilfellet ble det ikke sendt slik melding.
- (12) Den generelle bestemmelsen om retting i eieendomsskattelova § 17 gjelder bare utenfor klagesaker og kan ikke sette til side fristen i forvaltningsloven § 34. Dette følger både av lovens ordlyd, lovens systematikk og forarbeidene til de lovendringene som ble vedtatt i 2012.
- (13) Lagmannsretten har vurdert lovhistorikken feil når den som grunnlag for sitt standpunkt har bygd på at den någjeldende ordningen er en videreføring av et system som gjaldt allerede før eieendomsskattelova ble vedtatt i 1975.
- (14) Videre har lagmannsretten lagt for liten vekt på hensynet til kontradiksjon og klageadgang. Endring til ugunst i eiendomsskattesaker etter fristen i forvaltningsloven § 34 må kreve at det er sendt forhåndsvarsel etter denne loven § 16.
- (15) *Mustad Eiendom AS* har lagt ned slik påstand:
- «1. Vedtak fattet av Sakkyndig klagenemnd for eiendomsskatt i Oslo kommune den 25. mars 2020, vedrørende eiendomsskattetaksten for gnr. 9 bnr. 4 i Oslo kommune, er ugyldig.
 2. *Mustad Eiendom AS* tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (16) Ankemotparten – *Oslo kommune* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (17) Eieendomsskattelova § 17 er en bestemmelse med frister som gjør unntak fra forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum. Dette følger både av lovens ordlyd, lovens systematikk og lovhistorikken. Sammenhengen støttes av forarbeidene til lovendringene i 2012 og tidligere lovforarbeider. Når fristen i forvaltningsloven ikke gjelder, må Oslo kommune frifinnes.
- (18) Subsidiært gjøres det gjeldende at klagenemnda i alle tilfelle hadde personell og materiell kompetanse til å rette feilen i underinstansens vedtak av eget tiltak. Hensynet til kontradiksjon ble ivaretatt. Vedtaket er dermed uansett gyldig.
- (19) Oslo kommune har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.

2. Oslo kommune tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Vedtakelsen av eieendomsskattelova i 1975

- (20) Eieendomsskattelova ble vedtatt i 1975 og trådte i kraft fra 1. januar 1976. Eiendomsskatt hadde tidligere vært regulert i de to alminnelige skattelovene, landsskatteloven og byskatteloven. Utskilling av reglene om eiendomsskatt i en egen lov skjedde i sammenheng med at de to tidligere skattelovene ble slått sammen til en felles lov.
- (21) Det fulgte av eieendomsskattelova § 31 slik den ble vedtatt at «[f]orvaltningslova skal ikkje gjelda for førehaving av saker etter denne lova». Departementet viste i proposisjonen, Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) side 15, til at forholdet til forvaltningsloven i eieendomsskattesaker burde vurderes under ett med reglene om formues- og inntektsskatt, og at dette ville skje i det videre arbeidet med en ligningslov.
- (22) Eieendomsskattelova la opp til et system der verdsettelsen av eiendommer skulle bygge på den verdien som var fastsatt ved den alminnelige skatteliggingen. Denne ordningen ble imidlertid ikke satt i kraft samtidig med loven ellers. Det fulgte i stedet av § 33 andre ledd at reglene om fastsetting av grunnlaget for eiendomsskatt i byskatteloven fortsatt skulle gjelde.
- (23) Eieendomsskattelova slik den ble vedtatt i 1975, inneholdt også regler om klage på utskrevet eiendomsskatt. Heller ikke disse reglene ble satt i kraft sammen med loven for øvrig.
- (24) Det systemet for verdsettelse som gjaldt fra 1976, var dermed fortsatt den ordningen som fulgte av den tidligere byskatteloven § 4. Etter denne bestemmelsen skulle skatteverdien fastsettes ved en taksering hvert tiende år. En form for klageordning fulgte av at både kommunen og den enkelte skatteyter kunne kreve overtakst.

Endringene i eieendomsskattelova i 2012

Oversikt

- (25) Det som fremsto som midlertidige løsninger da eieendomsskattelova trådte i kraft i 1976, viste seg å bli gjeldende over lang tid. Det skjedde blant annet ingen gjennomgang eller endring av saksbehandlingsreglene for eiendomsskatt i forbindelse med at ligningsloven, som inneholdt saksbehandlingsregler for inntekts- og formuesskatt, ble vedtatt i 1980.
- (26) Ved lov 22. juni 2012 nr. 44, som trådte i kraft med virkning for skatteåret 2013, ble det imidlertid gjort endringer som er av sentral betydning for de spørsmålene som foreligger i saken her.
- (27) For det første ble forholdet mellom eieendomsskattelova og forvaltningsloven grunnleggende endret. Etter lovendringene gjaldt § 29 første ledd med følgende ordlyd:

«Forvaltningslova gjeld for førehaving av eidegdomsskattesaker med dei særskilde reglane som er gitt i denne lova.»

- (28) Den ordningen som tidlegare fulgte av § 31, ble dermed snudd om, slik at utgangspunktet nå var at reglene i forvaltningsloven skulle gjelde.
- (29) For det andre ble det gitt fullstendige lovregler om verdsettelsesordningen, herunder regler om klageadgang, til erstatning for reglene i den tidlegare byskatteloven § 4.
- (30) Det er grunn til å gå nærmere inn på de endringene som ble gjort i 2012. Jeg starter med endringene i verdsettelses- og klageordningene.

Reglene om verdsettelse og klage

- (31) I Prop. 112 L (2011–2012) punkt 3.7 viste departementet til den ordningen som ble vedtatt i 1975, men ikke trådte i kraft. Videre redegjorde man for utviklingen, som altså ikke hadde ledet til annet enn at reglene i den tidlegare byskatteloven § 4 fortsatt var gjeldende. I proposisjonen foreslo departementet nye, fullstendige verdsettelsesregler med en tilhørende klageordning. Endringene ble betegnet som en «lovteknisk revisjon» – formodentlig fordi forslaget ble ansett å bygge på det gjeldende regelverket.
- (32) Det følger av eidegdomsskattelova § 8 A-3 første ledd slik den ble vedtatt og fortsatt gjelder, at eiendommer skal verdsettes ved «takst». Videre følger det av andre ledd at allmenn taksering skal skje hvert tiende år. Etter tredje ledd kan både formannskapet og skattyter kreve overtakst.
- (33) Lovens kapittel 6 slik det ble vedtatt i 2012 og fortsatt gjelder, inneholder klageregler knyttet til den årlige utskrivningen av eiendomsskatt. Paragraf 19 første ledd etablerer klageretten for skattyter og setter klagefrister. Bestemmelsen lyder slik:

«Skattytaren kan klage på den utskrivne eidegdomsskatten. Klaga må gjevast inn skriftleg til eidegdomsskattekontoret innan seks veker frå det seinaste tidspunktet av den dagen det vart kunngjort at eidegdomsskattelista var utlagd eller dagen skattesetelen vart sendt i samsvar med § 14. Klage over verdet kan bli fremja kvart år i samband med den årlege utskrivninga av eidegdomsskatt, dersom det ikkje er klaga på same grunnlag tidlegare år.»

- (34) Det følger av § 20 at klager skal behandles av en klagenemnd.

Saksbehandlingsreglene

- (35) I Prop. 112 L (2011–2012) ga departementet innledningsvis i punkt 3.1 uttrykk for at gjeldende saksbehandlingsregler for eiendomsskatt var «særs mangelfulle», og at det derfor trengtes nye regler.
- (36) Om forholdet til forvaltningsloven uttrykte departementet i punkt 3.4.3 at det i norsk forvaltningslovgivning er «eit etablert prinsipp at sakshandsamingsreglane i forvaltningslova skal gjelde, dersom ikkje det er gode grunnar for særskilde reglar».

Departementet pekte samtidig på at når det gjelder den alminnelig ligningsforvaltningen, er det vesentlige hensyn som har ført til at det er gitt egne saksbehandlingsregler i stedet for reglene i forvaltningsloven. Om situasjonen for eiendomsskatt uttalte departementet blant annet:

«Departementet meiner at omsyna som har ført til særskilde sakshandsamingsreglar for skatteforvaltning ikkje gjeld i same grad for utskriving av eigedomsskatt. Eigedomsskatt er ein objektskatt som byggjer på marknadsverdet av eigedomen, og ikkje tar omsyn til inntekt eller formue hos skattytar. Kommunen takserer sjølv eigedomane.

Eigedomsskatt er likevel ei form for masseforvaltning på den måten at kommunen i ein avgrensa periode skal treffe ei stor mengd avgjerder som er retta mot alle eller mange eigare av fast eigedom i kommunen. Etter departementets vurdering er dette ikkje til hinder for at forvaltningslova gjeld, men fører til at det er behov for nokre særskilde reglar.»

- (37) Proposisjonen inneholdt vidare en bred drøftelse av hvilke unntak fra reglene i forvaltningsloven som burde gjelde i eiendomsskattesaker. Enkelte uttrykkelige bestemmelser om unntak ble tatt inn i loven § 29 andre til sjettede ledd. Det er samtidig på det rene at flere bestemmelser i eigedomsskattelova gjør unntak fra forvaltningslovens regler uten at dette er sagt uttrykkelig. Et eksempel på dette er at reglene om klagefrist i eigedomsskattelova § 19 første ledd gjør unntak fra den alminnelige regelen i forvaltningsloven § 29 om en klagefrist på tre uker.

Forvaltningsloven § 34 og § 35

- (38) Forvaltningsloven § 34 regulerer klageinstansens kompetanse i en klagesak. Adgangen til å endre vedtaket til ugunst for klageren er regulert i bestemmelsens tredje ledd. Første og andre punktum lyder slik:

«Vedtaket kan ikke endres til skade for klageren, med mindre dennes interesser finnes å måtte vike for omsynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser. Melding om slik endring må være sendt klageren innen 3 måneder etter at underinstansen mottok klagen.»

- (39) Tredje ledd andre punktum inneholder altså en meldingsfrist på tre måneder dersom klageinstansen endrer vedtaket til klagerens ugunst. En slik frist ble ikke overholdt i denne saken.
- (40) Forvaltningsloven § 35 gjelder omgjøring av vedtak uten klage. Utgangspunktet er at slik omgjøring kan skje dersom ett av vilkårene angitt i første ledd bokstav a til c er oppfylt. Adgangen utvides likevel av bestemmelsens tredje ledd. Første og andre punktum her lyder slik:

«Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet omgjøre underordnet organs vedtak til skade for den som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om vilkårene etter første ledd bokstav b eller c ikke foreligger. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes ham innen tre uker etter at det ble sendt melding om vedtaket, og

melding om at vedtaket er omgjort må sendes ham innen tre måneder etter samme tidspunkt.»

- (41) Det er altså en generell adgang for klageinstansen eller overordnet organ til å omgjøre et vedtak dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det. Forutsetningen er at dette skjer innen de fristene som bestemmelsen fastsetter.
- (42) Det følger både av tredje ledd og av en uttrykkelig presisering i § 35 andre ledd at også et klageorgan har adgang til å beslutte omgjøring til skade for klageren i de tilfellene der lovens vilkår for dette er oppfylt.

Eigedomsskattelova § 17

- (43) Eigedomsskattelova § 17 første til tredje ledd lyder slik:

«Er det i strid med føresegnene i denne lova ikkje skrive ut eigedomsskatt, eller er det skrive ut feil skatt, kan utskrivninga rettast i samsvar med dei skattesatsane og reglane som galdt for vedkomande år.

Når eigedomsskatt ikkje er skriven ut, eller er skriven ut med for låg sum av di taksten er feil, kan utskrivninga rettast berre så langt det følgjer av dei allmenne fristane i denne føresegna. Taksten kan likevel rettast for seinare skatteår utan omsyn til desse fristane.

Retten til å retta utskrivninga slik at det går ut over eigaren (skattyteren), er spilt om retten ikkje vert nytta innan 1. mars året etter utskrivninga. Har feilen samanheng med at eigaren har brote plikta til å gje opplysningar eller medverke til synfaring etter § 31, kan utskrivninga likevel rettast innan 3 år frå utgangen av skatteåret. Det same gjeld dersom det er skrive ut eigedomsskatt i strid med føresegnene i denne lova, eller det er skrive ut for høg skatt.»

- (44) Bestemmelsen gir adgang til *retting* av utskrevet eiendomsskatt. Det er på det rene at dette også omfatter endring til ugunst for skattyteren. Frem til vedtakelsen av ligningsloven i 1980 benyttet loven begrepene «etterlikning» om endring til ugunst og «omlikning» om endring til gunst.
- (45) Andre og tredje ledd gir detaljerte fristregler for retting til ugunst. Det følger av tredje ledd første punktum at slik retting for det enkelte år må skje innen 1. mars året etter. Dersom endringene gjelder taksten, følger det likevel av andre ledd andre punktum at retting kan skje for senere skatteår. Endringen som ble foretatt i denne saken, tok hensyn til disse fristreglene. Den opprinnelige fastsettelsen skjedde i 2017, og klagenemndas vedtak forelå først i 2020. Endringen som fulgte av vedtaket, gjaldt fra 2020. Den utskrevne eiendomsskatten for 2017, 2018 og 2019 ble ikke endret.
- (46) Eigedomsskattelova § 17 slik den ble gjeldende etter lovendringene i 2012, ble breidt drøftet i Prop. 112 L (2011–2012). Kapittel 3.5 i proposisjonen har overskriften «[u]nntak frå reglane i forvaltningslova for eigedomsskattesaker». I underpunkt 3.5.10 er overskriften: «Omgjøring (retting)». Departementet går her grundig inn både på innholdet i § 17 og på forholdet til forvaltningsloven § 35. Det går klart frem av denne drøftelsen at fristene i eigedomsskattelova § 17 helt ut skal erstatte fristene i forvaltningsloven § 35. Både ut fra lovens system og forarbeidene er det på det rene at eigedomsskattelova

§ 17 inneholder særskilte regler som etter bestemmelsen i eideomsskattelova § 29 første ledd skal anvendes i stedet for reglene om omgjøring i forvaltningsloven § 35.

Nærmere om spørsmålet i denne saken

- (47) Det videre spørsmålet, som er avgjørende i denne saken, er om eideomsskattelova § 17 også skal anses som særskilte regler som går foran fristregelen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum. Ordlyden i § 17 klargjør ikke forholdet mellom disse bestemmelsene.
- (48) Som jeg har fremhevet, inneholdt Prop. 112 L (2011–2012) en bred drøftelse av hvilke unntak fra forvaltningsloven som skulle gjelde i saker om eiendomsskatt. Denne drøftelsen danner for det første grunnlaget for de unntaksreglene som ble fastsatt i eideomsskattelova § 29 andre ledd til sjette ledd. Videre gjør proposisjonen, slik jeg har påpekt, det klart at visse bestemmelser i eideomsskattelova skal gjelde i stedet for bestemmelser i forvaltningsloven, selv om de ikke er nevnt i § 29. Slike bestemmelser utgjør *særskilte regler* som nevnt i eideomsskattelova § 29 første ledd.
- (49) Forvaltningsloven § 34 regulerer klageinstansens kompetanse i klagesaker. I eideomsskattelova finnes de generelle reglene om klagebehandling i kapittel 6. Bestemmelsene i dette kapitlet inneholder ikke noen regulering av forholdet til forvaltningsloven § 34. Heller ikke forarbeidene til endringene i dette kapitlet i 2012 inneholder noen slik drøftelse.
- (50) Som påpekt inneholder Prop. 112 L (2011–2012) en bred drøftelse av forholdet mellom eideomsskattelova § 17 og forvaltningsloven § 35. Fristregelen for klageinstansens adgang til omgjøring til ugunst i forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum er imidlertid heller ikke nevnt i denne sammenheng.
- (51) En nærliggende slutning ut fra den manglende reguleringen i loven og tausheten i forarbeidene er at reglene i eideomsskattelova ikke inneholder noe unntak fra forvaltningsloven § 34, og da heller ikke fra fristregelen i tredje ledd andre punktum. Jeg er i utgangspunktet enig med tingretten når den gir uttrykk for at departementet hadde «all mulig grunn til å gi uttrykk for det dersom man mente at eiendomsskatteloven § 17 også skulle regulere klagesaksbehandlingen».
- (52) Samtidig er jeg enig med tingretten når den uttrykker at det fremstår som om spørsmålet er oversett av departementet. Slik jeg forstår det, er dette også lagmannsrettens utgangspunkt. Forarbeidene gir ikke holdepunkter for at forholdet til forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum er vurdert. Man kan dermed ikke bygge på at lovgiver bevisst har tatt det standpunkt at denne fristbestemmelsen i forvaltningsloven også skal gjelde i eiendomsskattesaker.
- (53) Slik jeg ser det, blir det avgjørende om eideomsskattelova § 17, til tross for forarbeidenes taushet, må forstås slik at den gir en fullstendig regulering av fristene som gjelder for retting, som også gjelder når en endring til ugunst skjer ved klageinstansens behandling av en klagesak.

- (54) Under tvil er jeg kommet til at eideomsskattelova § 17 må forstås slik. Jeg legger da vekt på at bestemmelsen er en generell regel om retting, som også omfatter omgjøring til ugunst og gjelder både for det organet som opprinnelig fattet vedtaket og for klageinstansen.
- (55) At også klageinstansen kan foreta retting etter § 17, følger blant annet av drøftelsen i departementets høringsnotat som utgjorde grunnlaget for forslagene i Prop. 112 L (2011–2012). Høringsnotatet ble utsendt 15. november 2010. I sin vurdering av lovens § 17 og hvilke omgjøringsregler som skulle gjelde, fremhevet departementet de generelle utgangspunktene som følger av forvaltningsloven § 35 og uttalte i den sammenheng:
- «Også klageinstansen eller et annet overordnet organ kan omgjøre et vedtak etter forvaltningsloven § 35 første ledd, jf. annet ledd. Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet også omgjøre underordnet organs vedtak til skade for den som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, jf. forvaltningsloven § 35 tredje ledd første punktum.»
- (56) Departementet ga for øvrig generelt uttrykk for at det var «klart at adgangen til endring til ugunst for skattyter bør være større enn etter forvaltningsloven § 35».
- (57) Forarbeidene lest samlet må etter mitt syn forstås slik at man bygde på at de alminnelige prinsippene for klageinstansens kompetanse som følger av forvaltningsloven, skulle gjelde på samme måte for retting etter eideomsskattelova § 17. Dette må medføre at klageinstansen også har adgang til å fatte vedtak til ugunst for klageren ved behandlingen av en klagesak. I forvaltningsloven følger dette av § 34 tredje ledd første punktum.
- (58) At resultatet av en klagebehandling kan bli et vedtak til klagerens ugunst, synes også å ha vært forutsatt ved vedtakelsen av klagerregelen i § 19 i den opprinnelige eideomsskattelova i 1976. I Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) side 15 fremhevet departementet særskilt at resultatet av klagebehandlingen kunne bli at skattegrunnlaget kunne bli satt både ned og opp.
- (59) Lagmannsretten har i sin dom foretatt en bred gjennomgang av rettstilstanden som gjaldt før eideomsskattelova ble vedtatt i 1976, og som også langt på vei ble videreført frem til 2013 gjennom henvisningen i loven til den tidligere byskatteloven § 4. Jeg finner for min del ikke grunn til å gå grundig inn på dette. Jeg er imidlertid enig med lagmannsretten i at det er holdepunkter for at i den grad det etter de tidligere reglene var adgang til å klage, var det forutsatt at resultatet av klagebehandlingen også kunne bli et vedtak til ugunst for klageren.
- (60) Jeg bygger altså på at eideomsskattelova § 17 gir klageinstansen kompetanse til å gjøre om et vedtak til klagerens ugunst, samtidig som bestemmelsen fastsetter rammene for slik omgjøring. Etter mitt syn må da også fristreglene i bestemmelsen komme til anvendelse når endringen skjer til ugunst i en klagesak. Det fremstår ikke som noen naturlig løsning dersom den særlige fristregelen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum skulle gjelde ved siden av de detaljerte reglene i eideomsskattelova § 17 andre og tredje ledd. Ordlyden i § 17 i seg selv gir for øvrig heller ikke grunnlag for å forstå bestemmelsen slik at den bare gjør unntak fra fristreglene i forvaltningsloven § 35, og ikke fra fristregelen i § 34 tredje ledd.

- (61) Fristreglene i eiedomsskattelova § 17 fremstår som særlig tilpasset systemet i loven for øvrig. Fristen for retting av utskrevet eiendomsskatt for det enkelte år er etter § 17 tredje ledd første punktum 1. mars året etter utskrivningen. Når det gjelder verdsettelsen av eiendommer, er utgangspunktet etter § 8 A-3 andre ledd at taksering skal skje bare hvert tiende år. I sammenheng med dette følger det av § 17 andre ledd andre punktum at taksten kan rettes med virkning for senere skatteår uavhengig av fristregelen i § 17 tredje ledd første punktum. En slik endringsadgang fremstår etter mitt syn som godt begrunnet. I og med at en endring i hovedsak vil skje med virkning fremover, vil skattyteren heller ikke bli rammet urimelig selv om endringen skjer etter lang tid.
- (62) Fristen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd andre punktum fremstår som uegnet i denne sammenheng. Det er her tale om masseforvaltning, og en endring av verdsettelsen av en eiendom vil som regel måtte bygge på en omfattende vurdering. Et krav om melding om endring innen tre måneder vil i praksis i mange tilfeller hindre klageinstansen i å endre verdsettelsen til klagerens ugunst i en klagesak.
- (63) Mustad Eiendom har anført at dersom kommunen ønsker å endre taksten til skattyterens ugunst etter fristen i forvaltningsloven § 34, må det skje på en måte sikrer tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon og klageadgang.
- (64) Jeg er ikke enig i at behovet for kontradiksjon er av sentral betydning for det tolkningsspørsmålet som foreligger her. Riktignok kommer reglene om forhåndsvarsling i forvaltningsloven § 16 ikke til anvendelse ved endring til ugunst i en klagesak. Det må imidlertid anses å følge av alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper at en skatteyter skal gis tilstrekkelig varsel og adgang til å ivareta sine interesser dersom det er aktuelt å fatte et vedtak til klagerens ugunst i en klagesak, se bl.a. Eckhoff/Smith, Forvaltningsrett, 12. utgave, side 316. Slik saken er lagt opp, er det ikke grunn for meg til å gå inn på hvordan hensynet til kontradiksjon ble ivaretatt i dette tilfellet.
- (65) Etter mitt syn kan det heller ikke være av betydning at klageinstansens vedtak, selv om det medfører endring til klagerens ugunst, ikke kan påklages videre. Som jeg har fremhevet, følger det også av forvaltningslovens regler at en klageinstans i mange tilfeller vil ha adgang til å fatte et vedtak til klagerens ugunst. Det er ikke et vilkår for slik endring at det foreligger en videre klageadgang til et annet organ. Jeg nevner for øvrig at etter eiedomsskattelova § 19 første ledd tredje punktum kan skattyteren klage over verdsettelsen hvert år så langt det ikke klages på samme grunnlag tidligere år.

Konklusjon og sakskostnader

- (66) Etter dette er jeg, som lagmannsretten, kommet til at klagenemndas vedtak er gyldig, og at anken må forkastes.
- (67) Oslo kommune har vunnet saken, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på å få dekket sine sakskostnader for alle instanser. Jeg er likevel, som lagmannsretten, kommet til at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Mustad Eiendom for kostnadsansvaret, jf. § 20-2 tredje ledd. Spørsmålet er prinsipielt og har fremstått som tvilsomt. Verken lovteksten eller lovforarbeidene har gitt tilfredsstillende avklaring av et spørsmål som lovgiver burde ha tatt stilling til.

(68) Jeg stemmer for denne

D O M :

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

(69) Dommer **Thy Ness:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(70) Dommer **Østensen Berglund:** Likeså.

(71) Dommer **Bull:** Likeså.

(72) Dommer **Indreberg:** Likeså.

(73) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

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