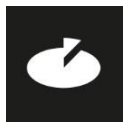




Høringsnotat

Forslag til endringer i Stortingets vedtak om dokumentavgift og dokumentavgiftsloven – endring av avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av anleggseiendom samt presisering av begrepet «salgsverdien av tomta»

Høringsfrist: 19. juli 2024



Innhold

1	Innledning.....	3
2	Bakgrunn.....	4
2.1	Kort om dokumentavgiften og avgiftsgrunnlaget	4
2.2	Særregelen om avgiftsgrunnlag for nyoppført bygning og bygg under arbeid	5
2.3	Særlig om omtale av regelen for nyoppført bygning i nyere juridisk litteratur.....	7
2.4	Gjeldende rett etter stortingsvedtaket § 3 for grunneiendommer mv.	8
2.5	Anleggseiendom som egen matrikkelenhet.....	9
2.6	Bruk av stortingsvedtaket § 3 på anleggseiendom	10
2.7	Nærmere om Barcode-dommen	11
2.8	Forvaltningspraksis og rettspraksis om anleggseiendom etter Barcode-dommen	11
3	Skattedirektoratets vurdering og forslag	13
3.1	Nærmere om behovet for endringer.....	13
3.2	Endring knyttet til fastsettelse av avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av anleggseiendom	14
3.2.1	Endring av regelen om «tomteverdi».....	14
3.2.2	Innføre særregel om tomteverdi for nyoppførte anleggseiendommer	15
3.2.3	Unnta anleggseiendom fra særregelen for nyoppført bygning og bygg under arbeid.....	15
3.2.4	Frita førstegangsoverføring av anleggseiendom fra avgift	17
3.3	Presisering av begrepet «salgsverdien av tomta»	18
4	Forholdet til EØS-avtalen	18
5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	18
5.1	Konsekvenser for de avgiftspliktige	18
5.2	Konsekvenser for offentlig forvaltning.....	19
5.3	Konsekvenser for statens inntekter.....	20
6	Ikrafttredelse	20
7	Forslag til regelverksendringer.....	20
7.1	Stortingets vedtak om dokumentavgift.....	20
7.2	Dokumentavgiftsloven.....	21



1 Innledning

På vegne av Finansdepartementet sender Skattedirektoratet på høring forslag til endringer i Stortingets vedtak om dokumentavgift (stortingsvedtaket) og dokumentavgiftsloven.

Etter at det i 2010 ble åpnet for matrikkelenheten «anleggseiendom», har det oppstått uklarhet om rekkevidden av Stortingets årlige vedtak om dokumentavgift § 3 (tomteverdiregelen) og bruken av denne unntaksbestemmelsen ved førstegangsoverføring av anleggseiendommer.

Skattedirektoratet skisserer i dette høringsnotatet flere løsningsalternativ for beregning av dokumentavgift ved førstegangsoverføring av anleggseiendommer. Etter en samlet vurdering, der direktoratet særlig har vektlagt at dagens unntaksbestemmelse er lite egnet for anleggseiendommer som ikke har en tomt i tradisjonell forstand, hensynet til avgiftsmessig likebehandling mellom næringsaktører, og hensynet til et enkelt og praktikabelt avgiftsregelverk, foreslås en løsning der førstegangsoverføring av anleggseiendommer skal følge avgiftens hovedregel i dokumentavgiftsloven § 7 første ledd, det vil si at avgiften skal beregnes av eiendommens salgsverdi, og ikke etter unntaksbestemmelsen om tomteverdi i stortingsvedtaket § 3.

Det er uklart om endringsforslaget kan ha næringsmessige og andre konsekvenser av betydning, og herunder hvordan næringsaktører vil tilpasse seg. Høringsinstansene inviteres til å kommentere løsningsalternativene som presenteres, og konsekvensene av dem, og gi innspill til eventuelt andre alternativer som kan ivareta overordnede hensyn til nøytralitet og hensynet til et enkelt og praktikabelt regelverk. Etter høringsrunden vil direktoratet gjennomgå saken på nytt, før et eventuelt forslag oversendes departementet for videre vurdering.

Det foreslås også at det i dokumentavgiftsloven § 7 inntas en presisering av begrepet «salgsverdien av tomta». Dette for å unngå tvil om hvordan avgiftsgrunnlaget skal beregnes etter stortingsvedtaket § 3, noe som har oppstått som følge av rettspraksis om bruken av bestemmelsen på anleggseiendom, jf. punkt 2.4.

Vi presiserer at det er en forutsetning for endringene at regjeringen beslutter å fremme forslag som nevnt og at de vedtas av Stortinget.

Høringsfristen er 19. juli 2024.



2 Bakgrunn

2.1 Kort om dokumentavgiften og avgiftsgrunnlaget

Dokumentavgiften er en fiskalt begrunnet særavgift som har til hensikt å skaffe staten inntekter ved overdragelse av fast eiendom. Dokumentavgiften ble innført i 1976 og avløste da stempelavgift på dokumenter. Stempelavgiften, som på det tidspunktet var en av Norges eldste særavgifter, hadde et komplisert regelverk bestående av tolv lover, de fleste svært gamle.¹

Formålet med omleggingen var å oppnå et sterkt forenklet avgiftssystem, og i dokumentavgiftens forarbeider fremheves særlig at man ønsket et enkelt regelverk hvor man unngår avgrensingsproblemer, at omkostningene til administrering av avgiften holdes lave, samtidig som nødvendige kontrollhensyn ivaretas.² Finans- og tolldepartementet mente at systemet derfor burde være mest mulig generelt og inneholde færrest mulig unntaks- og fritaksordninger.³

For å oppnå dette ble alle relevante bestemmelser samlet i Stortingets vedtak om dokumentavgift, dokumentavgiftsloven og forskrift om dokumentavgift, og avgiften ble innrettet på en annen og enklere måte enn stempelavgiften. Blant annet ble avgiftsplikten knyttet opp mot tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom,⁴ og stempelavgiftens fritaksordninger ble avløst av svært forenklede fritak, for i størst mulig grad å unngå fritak som bygger på skjønsmessige kriterier.⁵

Hovedregelen er at dokumentavgiften beregnes som en prosentandel av verdien på den faste eiendom det overføres hjemmel til, men minst kr 250.⁶ Hvordan eiendommens verdi skal fastsettes kommer frem av dokumentavgiftsloven § 7, med utfyllende bestemmelser i forskrift om dokumentavgift § 2-2.

Dokumentavgiftsloven § 7 første ledd lyder som følger (vår utheving):

Avgift av dokument som gjelder overføring av hjemmel som eier til fast eiendom beregnes av **salgsverdien av fast eiendom, herunder bygninger og faste anlegg**, som det erverves eiendomsrett til i forbindelse med det avgiftspliktige dokument. Avgift av dokument som overfører hjemmel til bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta, beregnes tilsvarende.

¹ Stempelavgiften kan føres tilbake til en forordning av 16. desember 1676. Regelverket ble samlet i lov 9. august 1839 nr. 12 om stemplet Papir, med endrings- og tilleggslover i perioden 1851 til 1928.

² Se NOU 1975: 34 Dokumentavgift s. 3, 5–7, 9 og 11–12, og Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) Om lov om dokumentavgift s. 1, 3–4 og 17.

³ Se Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) Om lov om dokumentavgift s. 3.

⁴ Se NOU 1975: 34 Dokumentavgift s. 5, stortingsvedtaket § 1 første ledd og dokumentavgiftsloven § 6 første ledd. Dokumentavgiften er på denne måten knyttet til formell overdragelse av fast eiendom, ikke faktisk overdragelse.

⁵ Se NOU 1975: 34 Dokumentavgift s. 11–12 og Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) Om lov om dokumentavgift s. 7.

⁶ Se stortingsvedtaket § 1 første ledd. Prosentatsen på 2,5 har vært uforandret siden 1987.



Det følger av fast og langvarig forvaltnings- og rettspraksis⁷ at med «salgsverdien» menes verdien av det samlede vederlag selger vil kunne få for eiendommen ved salg på vanlige forretningsmessige vilkår, det vil si under omstendigheter hvor partene i kjøpsavtalen ikke har felles interesser som kan påvirke prisfastsettingen. Ved beregningen må det tas hensyn til alminnelige ytre rammevilkår som følger av offentlig prisregulering og rådighetsinnskrenkninger som følger av eller er fastsatt med hjemmel i lov. Det skal ikke tas hensyn til privatrettslige heftelser, for eksempel bruksrett eller forkjøpsrett. Verdien av løsøre tas heller ikke med i avgiftsgrunnlaget.⁸ Det er lagt til grunn av Høyesterett at det er eiendommens salgsverdi (og tilstand) på tinglysningstidspunktet som skal legges til grunn for beregningen.⁹

2.2 Særregelen om avgiftsgrunnlag for nyoppført bygning og bygg under arbeid

Det er gitt en særregel om avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av hjemmel til eiendom med nyoppført bygning eller bygg under arbeid i stortingsvedtaket § 3. Bestemmelsen lyder slik (vår utheving):

Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid, betales avgift bare av **salgsverdien** av **tomta** dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

Dette innebærer at nyoppført bygning og bygg under arbeid holdes utenfor avgiftsgrunnlaget i disse tilfellene, og at «salgsverdien» dermed beregnes av en snevrere del av eiendommen («tomta») enn det som følger av dokumentavgiftsloven § 7 første ledd («fast eiendom, herunder bygninger og faste anlegg»). Ellers er det de samme prinsippene som gjelder ved beregningen av avgiftsgrunnlaget, herunder at det er salgsverdien på tinglysningstidspunktet som skal legges til grunn for beregningen.

I forarbeidene til dokumentavgiften, begrunnet Dokumentavgiftsutvalget av 1973 forslaget om en særregel slik:

Etter utvalgets oppfatning reiser bygg under arbeid og nybygg en del avgiftstekniske problemer. Det gjelder f.eks. overføring av nye bygg fra boligbyggelag, tomte- og investeringsselskaper, entreprenører, ferdighusfabrikker o. l. til borettslag, selveierlag, selveiere m. v. Av forskjellige grunner har en byggherre ikke alltid herredømme over tidspunktet for tinglysning. Så komplisert som forholdene er, har utvalget etter grundige drøftelser kommet til at ved førstegangsoverføring av nytt bygg bør bare svares avgift av tomteverdien, inkludert vei, vann og kloakk.¹⁰

Finans- og tolldepartementet oppsummerte sitt forslag til regel i odelstingsproposisjonen på følgende vis:

⁷ Se HR-2022-2357-A avsnitt 38

⁸ Se Torbjørn Flørenes, *Norsk Lovkommentar: Dokumentavgiftsloven*, note 28, Rettsdata.no (lest 15. desember 2023), Skattedirektoratets årsrundskriv for dokumentavgift 2023 s. 6-7 og forskrift om dokumentavgift § 2-2 første ledd.

⁹ Dette ble lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 2008 s. 1160 A.

¹⁰ NOU 1975: 34 Dokumentavgift s. 13. Se også Finans- og tolldepartementets gjengivelse i Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) Om lov om dokumentavgift s. 8.



Dels til avløsning av någjeldende fritaksregler og dels for å få et mer hensiktsmessig avgiftssystem når det gjelder hus under oppføring, foreslås innført en ordning med fritak for husets verdi ved førstegangsoverføring av nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk.¹¹

Handelsdepartementet hadde innvendinger mot forslaget, og viste til at selv om intensjonen med forslaget var avgiftsmessig likestilling mellom «tomtekjøperen og kjøper av et nybygg på selveiergrunn», så ville en slik særregel medføre store kontrollmessige problemer. Det ble påpekt at det i praksis ville være vanskelig å avgjøre hvor mye «som gjelder verdien av tomt inklusive vei, vann, kloakk og annen opparbeidelse», og en fryktet for at dette i mange tilfeller ville bli løst ved at tomteverdien ble satt «lavest mulig og vesentlig lavere enn hva som reelt er betalt i tomtepris og tomteopparbeidelsesutgifter».¹²

Finans- og tolldepartementet fremmet likevel forslag om særregel i tråd med utvalgets forslag, og kommenterte Handelsdepartementets merknader i proposisjonen til stortingsvedtaket:

I utkastet til avgiftsvedtak (§ 3) foreslås avgiftsfrihet for førstegangsoverføring av bygning som ikke er tatt i bruk. Intensjonen med dette er avgiftsmessig likestilling mellom nybygg på egen tomt og kjøp av hus med tomt. Det er blitt innvendt at dette kan by på kontrollmessige problemer. Departementet er klar over det, men en antar at dette bare helt unntaksvis vil være tilfelle. Når mislighet oppdages, bør lovens regler om tilleggsavgift praktiseres strengt. Den foreslåtte fritaksregel vil nemlig bety en betydelig forenkling sammenlignet med nåværende regler. Samtidig gir den reell avgiftsmessig likestilling. Departementet mener derfor fritak bør etableres.¹³

Regelen tok i utgangspunktet bare sikte på å likestille kjøper av tomt og tomt med nyoppført bygg på egen grunn, og gjaldt ikke overføringer under byggeprosessen. Fra 1984 ble imidlertid regelen utvidet til å gjelde overføringer under byggingen. Departementet viste i den forbindelse til at den gjeldende regelen omfattet «normaltilfellene», men at det var ønskelig å utvide særregelen av hensyn til «[p]roblemer med avgiftsberegningen» ved en eller flere overdragelser av «tomt med bygningsdeler» under oppføringen, jf. St.prp. nr. 1 (1983-1984) s. 26.

Avgiftsmyndighetene har i lys av dette i forvaltningspraksis og rundskriv lagt til grunn at salgsverdien av «tomta» omfatter råtomtas verdi og utgiftene til vei, vann og kloakk med videre. En slik forståelse er også i tråd med formuleringen i Toll- og avgiftsdirektoratets årskundskriv for dokumentavgift fra og med 1988, der det ble uttrykt at:

Ordene «salgsverdien av tomte» i avgiftsvedtakets § 3 omfatter både råtomtens verdi og utgiftene til vei, vann, kloakk m.v., jfr. NOU 1975:34 side 13.¹⁴

¹¹ Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) Om lov om dokumentavgift s. 2.

¹² Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) Om lov om dokumentavgift s. 11–12. Utvalgets utkast til dokumentavgiftsloven § 5 ble innarbeidet i den endelige lovtekstens § 7.

¹³ St.prp. nr. 1 (1975–76) Skatter og avgifter til statskassen s. 16.

¹⁴ Se Toll- og avgiftsdirektoratets rundskriv nr. 12/1988 S. Dokumentavgift 1988 (16. desember 1987) s. 10.



Merknaden fra departementet i proposisjonen er også lagt til grunn i juridisk litteratur, jf. Knut Almaas, Tinglysing, 1. utg (1994) s. 59 om at en ikke skal betale dokumentavgift «av huset», og tilsvarende i 8. utgave (2004) s. 131 om at det er fritak for «det nyoppførte huset». Vi viser også til Flørenes i Norsk lovkommentar note 28 (sist hovedrevidert 22. november 2021) til dokumentavgiftsloven, der det uttales at Finansdepartementet i sin praksis:

«har ansett at det ved avgiftsberegningen ikke skal tas hensyn til kostnadselementer som direkte relaterer seg til selve bygningen. Kostnadselementer som relaterer seg til selve tomten, skal det tas hensyn til. Dette innebærer at en opparbeidet tomt som regel vil ha et høyere avgiftsgrunnlag enn en ubearbeidet råtomt.»

Denne forståelsen sikrer at tomteverdien beregnes likt etter særregelen i stortingsvedtaket § 3 og ved overføring av tomt hvor det ikke er nyoppført bygg. Er det ikke nyoppført bygg eller bygg under oppføring på tomten, er det ikke omstridt at salgsverdien baseres på tomtens tilstand på tinglysningstidspunktet, inkludert opparbeidelse. Etter direktoratets syn samsvarer dette også med uttalelsen i forarbeidene om at stortingsvedtaket § 3 er «en ordning med fritak for husets verdi».

2.3 Særlig om omtale av regelen for nyoppført bygning i nyere juridisk litteratur

Det er i senere juridisk litteratur uttalt at tomteverdien generelt må forstås som «råtomtverdien» og at det ikke skal medregnes annen opparbeidelse i «salgsverdien av tomta» enn tomtens «del av utgiftene til veg, vatn og kloakk», jf. Borgar Høgetveit Berg, Tinglysing (2023) s. 437. Det anføres i den sammenheng at verken dokumentavgiftsvedtaket, forarbeidene eller formålet med unntaket tilsier at annen opparbeidelse medregnes. Det er i denne sammenheng vist til dom av Borgarting lagmannsrett fra 2015¹⁵ og to kjennelser fra samme lagmannsrett av 2020¹⁶, om beregning av salgsverdien av anleggseiendom, som er nærmere omtalt under. Berg anfører imidlertid at en slik regel ikke bare gjelder for anleggseiendom, men for alle eiendomstyper og at dersom noe annet skal legges til grunn som gjeldende rett, må en endre stortingsvedtaket eller dokumentavgiftsloven.¹⁷

Det er videre av Ravlo-Røsvik i Karnov, kommentar til dokumentavgiftsloven. § 7 (versjon av 17. oktober 2023) uttalt at det «kan stilles spørsmål ved» uttalelser i Skattedirektoratets rundskriv om at opparbeiding av tomt skal medregnes i tomteverdien, med henvisning til at forarbeidene i NOU 1975: 34 s. 13, da forarbeidene bare henviser til vei, vann og kloakk og ikke opparbeiding generelt. Ravlo-Røsvik henviser også til Borgarting lagmannsretts kjennelse i LB-2019-161791 om beregning av salgsverdi for anleggseiendom som støtte for dette synet.

Hva som er gjeldende rett ved bruk av stortingsvedtaket § 3 på ordinære grunneiendommer er av vesentlig betydning både for å forstå utfordringene ved bruk av regelen på anleggseiendommer, men også for å avklare behovet for og innretningen av eventuelle regelendringer. Direktoratet vil derfor gi noen særlige merknader til de ovennevnte uttalelsene i senere juridisk litteratur, med henvisning til rettspraksis om stortingsvedtaket § 3 brukt på anleggseiendom.

¹⁵ LB-2014-117834 av 13. august 2015

¹⁶ LB-2019-161791 av 17. mars 2020 og LB-2019-150916 av 29. april 2020

¹⁷ Borgar Høgetveit Berg, Tinglysing (2023) s. 438



2.4 Gjeldende rett etter stortingsvedtaket § 3 for grunneiendommer mv.

Ordlyden i stortingsvedtaket § 3 er sentral ved tolkning av regelen, og ved eventuell tolkningstvil må dette løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av alle rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne¹⁸.

Siden avgiften ble innført har stortingsvedtaket brukt begrepet «salgsverdien av tomta». Begrep som «råtomt» eller «opparbeidet tomt», er ikke brukt. En naturlig språklig forståelse av «salgsverdien av tomta» er at dette er den fulle verdien av tomten. En alternativ tolkning av begrepet, som synonymt med «råtomt» bare med tillegg av vei, vann og kloakk frem til tomtegrensen¹⁹ fremstår etter direktoratets mening som en innskrenkende tolkning av ordlyden, og som det ikke er rettslig grunnlag for. Vi viser til at tomten faktisk er opparbeidet og den fremstår ikke som en råtomt på tidspunktet når den skal førstegangsoverføres. Verken Borgarting lagmannsrett i nevnte dom og kjennelser, Berg eller Ravlo-Røsvik kommenterer betydningen av regelens ordlyd nærmere.

Forarbeidene til stortingsvedtaket § 3 kan heller ikke forstås slik at det skal tas utgangspunkt «i råtomtas verdi»²⁰. Uttalelsen i NOU 1975: 34 s. 13 er at avgiften beregnes av «tomteverdien, inkludert vei, vann og kloakk». Merknaden er gjentatt i Ot.prp. nr 11 (1975-1976) s. 8.

Som nevnt over i pkt. 2.2 er det flere uttalelser fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 11 (1975-1976) og St.prp. nr. 1 (1975–76) som tilsier at fritaket var forstått å bare gjelde bygningen, og at tomteopparbeidelse skulle inkluderes i tomteverdien. Vi viser til Ot.prp. nr. 11 (1975–1976) s. 2 om at stortingsvedtaket § 3 gjelder «fritak for husets verdi», noe som også er gjentatt i juridisk litteratur, jf. kap. 2.2. over. Vi viser videre til de tidligere siterte uttalelsene fra Handelsdepartementet om utfordringer knyttet til fastsettelsen av «verdien av tomt inklusive vei, vann, kloakk og annen opparbeidelse», som senere ble vurdert av Finansdepartementet. Dette er også i tråd med en naturlig forståelse av ordlyden, der all opparbeidelse av tomten inkluderes i tomteverdien.

All den tid omtalen i NOU 1975:34 er flertydig, og det videre er tale om etterfølgende proposisjoner lagt fram for Stortinget, må sistnevnte etter vårt syn tillegges større vekt enn mulige tolkninger av den tidligere utredningen. Nevnte rettspraksis fra Borgarting lagmannsrett og nyere juridisk litteratur kommenterer ikke nærmere de nevnte uttalelsene i proposisjonen lagt fram for Stortinget. Departementets forslag om «fritak for husets verdi» er blant annet ikke nevnt.

Regelens formål om å likestille kjøper av tomt for oppføring av bygg og kjøper av tomt med ferdig nyoppført bygg (eller bygg under arbeid), taler også for at det er den fulle verdien av tomta som skal legges til grunn for avgiftsberegningen. Det er som nevnt på det rene at kjøper av opparbeidet («byggekklar») tomt uten nybygg faller utenfor fritaket i stortingsvedtaket § 3 og må betale avgift av den fulle tomteverdien inklusive verdien av opparbeidingstiltak på tinglysingstidspunktet. Det tilsier at der det er et nyoppført bygg, må en også tilordne opparbeiding av tomten til tomteverdien. Noe annet ville innebære en forskjellsbehandling og tilfeldig fordel for

¹⁸ Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 48

¹⁹ Se LB-2019-161791

²⁰ Se LB-2019-161791



tomt med nybygg, sammenlignet med overføring av tomt hvor kjøperen senere selv oppfører bygg. En slik avgiftsmessig forskjellsbehandling, som vil være i strid med det uttalte formålet med bestemmelsen, jf. pkt. 2.2, er det ingen saklig grunn for.

Også administrative hensyn i forhold til de avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene underbygger at tomteverdien inkluderer all opparbeiding mv. frem til på tinglysningstidspunktet. Partene vil på tinglysningstidspunktet normalt ha informasjon om eiendommens salgsverdi, og oppføringskostnadene for det nye bygget som skal trekkes fra ved avgiftsberegningen. Partene må også ha tatt stilling til grensen mellom bygg og grunnarbeider for å avgjøre om særregelen overhodet gjelder ved tinglysingen. At det i visse fall kan være vanskelige grensedragninger her for grunneiendommer, er overveid av lovgiver, jf. utdrag av forarbeidene over i pkt. 2.2.

Beregning av tomteverdien som en hypotetisk «råtomt», med fratrukk for nybygg og tomteopparbeidelse som kan gå langt tilbake i tid, og eventuelt være utført i forbindelse med eldre bygg på samme eiendom, framstår vesentlig mer komplisert både for den avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene. Først må en i så fall fastlegge om fritaket i stortingsvedtaket § 3 gjelder ved å vurdere om det er tale om et nybygg (grensen mellom tomteopparbeidelse og bygg), før en så videre må gjøre en separat vurdering av grensen mellom «råtomt» og opparbeidelsestiltak for å fastslå «tomteverdien». Vi understreker her at begrepet «råtomt» ikke er helt presist, og det er uklart hvor langt tilbake en skal gå og hvilken «bearbeidelse» av tomta det skal ses bort fra. I tettbygde strøk, kan det også være fravær av sammenlignbare «råtomter» uten opparbeiding, noe som vanskeliggjør både fastsetting og kontroll.

Vår vurdering er at både underrettspraksis og nyere juridisk litteratur verken har vurdert betydningen av bestemmelsens ordlyd, eller har gjort en fullstendig vurdering av forarbeidene, og også oversett betydningen av regelens formål. Hensynet til gjennomføring av regelverket og betydningen av langvarig forvaltningspraksis eller eldre juridisk litteratur når det gjelder ordinære grunneiendommer, er heller ikke vurdert.

Etter direktoratets syn kan derfor verken underrettspraksis eller nyere juridisk litteratur tillegges særskilt vekt som rettskilde for tolkningen av stortingsvedtaket § 3 generelt. Vi understreker særlig at vi ikke ser at det er nødvendig å endre stortingsvedtaket eller dokumentavgiftsloven for at tolkningen av stortingsvedtaket § 3, som er lagt til grunn i langvarig forvaltningspraksis, skal kunne anses som gjeldende rett. Vi legger imidlertid til grunn at det er særlige utfordringer knyttet til bruken av stortingsvedtaket § 3 på anleggseiendommer. Dette underbygges etter direktoratets syn av rettspraksis og juridisk litteratur, og omtales nærmere i det følgende.

2.5 Anleggseiendom som egen matrikkelenhet

Anleggseiendom ble innført som egen matrikkelenhet 1. januar 2010 ved ikrafttreddelsen av matrikkelloven § 5 mv. Formålet var å lovregulere fradeling og registrering av volumer i vertikalplanet som egne eiendommer, noe som ville lette salg og stifting av avgrensede rettigheter i slike enheter, og gi en enkel og sikker mulighet for separat



pantsetting i forbindelse med finansiering.²¹ Oppretting av slike volumeiendommer skjedde også før i enkelte kommuner, allerede fra slutten av 1980-tallet i Oslo, men uten særskilt hjemmel i matrikkelloven²².

Anleggseiendom etter matrikkelloven er en selvstendig utskilt eiendom som strekker seg inn over eller under en annen eiendom, og som enten er en bygning eller konstruksjon, eller et avgrenset fysisk volum hvor det er gitt tillatelse til oppføring av bygning eller konstruksjon.²³ Anleggseiendom kan slik bare opprettes i forbindelse med et byggverk eller et anlegg²⁴. Dette kan for eksempel være et parkeringsanlegg i undergrunnen eller en bygning i lokk over en grunneiendom, men også fast anlegg på sjøgrunn enten innenfor og utenfor privat eiendomsrett.

Grensene for anleggseiendommen tilsvarer de fysiske yttergrensene for bygningen eller konstruksjonen, med nødvendige tilpasninger.²⁵ Dette innebærer at en anleggseiendom – i motsetning til en grunneiendom – er målt i volum, ikke areal. Det følger av matrikkellova § 11 første avsnitt siste setning at anleggseiendommen må være en selvstendig funksjonell enhet, klart og varig adskilt fra den eller de eiendommene den er fradelt fra. Det var per 4. januar 2023 registrert 1086 anleggseiendommer i Norge.²⁶

2.6 Bruk av stortingsvedtaket § 3 på anleggseiendom

Etter det vi kjenner til, ble det i forbindelse med innføringen av anleggseiendom som egen matrikkelenhet, ikke vurdert særskilt hvordan særregelen i stortingsvedtaket § 3 for førstegangsoverføring av nyoppført bygning og bygg under arbeid, skulle anvendes ved overføring av hjemmel til anleggseiendom. Vi er heller ikke kjent med særskilte uttalelser eller forvaltningspraksis om beregning av dokumentavgift ved bruk av volumeiendommer før disse ble regulerte i matrikkelloven fra 2010.

Som det kommer frem over, vil ikke en anleggseiendom ha noen tradisjonell tomt, men avgrenses av selve bygget (konstruksjonen) eller anlegget. Dette gjør det i praksis vanskelig å direkte anvende begrepet «tomta» i stortingsvedtaket § 3 på anleggseiendom. Dette gjelder særlig dersom volumet utgjør et «lokk» over grunneiendom eller et fastmontert anlegg i sjøen, der det ikke er noen egentlig «tomt», men også for underjordiske areal. Det gis ikke tillatelse til opprettelse av anleggseiendommer før igangsettingstillatelse er gitt. Som følge av dette vil slike eiendommer i all hovedsak opprettes/utskilles fra eksisterende eiendom i nær sammenheng med et pågående utbyggingsprosjekt. Direktoratet antar at salg av anleggseiendommen til uavhengige tredjeparter på dette stadiet unntaksvis vil skje. Kombinert med det begrensede antallet nyoppførte anleggseiendommer virker det derfor i praksis være et lite marked for rene underjordiske areal («underjordiske

²¹ Se NOU 1999: 1 Lov om eiendomsregistrering s. 77–78 og Ot.prp. nr. 70 (2004–2005) Om lov om eidedomsregistrering s. 14.

²² Den første volumeiendommen var garasjen under Teatergaten/Rosenkrantzgate i Oslo på slutten av 1980-tallet, jf. Stordrange, Ekspropriasjonserstatningsloven: kommentarutgave (1992) s. 26. Andre eksempler før ny matrikkellov er nevnt i NOU 1999: 1, derunder Ditten-kvartalets parkeringshus, Aker brygge parkeringshus og Klemetsrud Idrettshall, jf. s. 79-80.

²³ Se matrikkelloven § 5 første ledd bokstav b samt § 11 første og annet ledd. Anleggseiendom kan også opprettes på eierløs sjøgrunn eller i eierløs undergrunn.

²⁴ Se NOU 1999: 1 Lov om eiendomsregistrering s. 12

²⁵ Se matrikkelloven § 11 tredje ledd.

²⁶ Se Kartverket [Oversikt over bestående anleggseiendommer.xlsx \(live.com\) \(lest 1. februar 2024\)](#).



tomter») som ikke enda er opparbeidet eller bygd ut. Det fremstår imidlertid å være et større marked for ferdig utbygde anleggseiendommer, enten ved salg av nyoppførte eller tidligere oppførte anleggseiendommer.

Avgiftsmyndighetene har også for anleggseiendommer i utgangspunktet praktisert bestemmelsen i samsvar med den faste og langvarige praksisen ved overføring av nyoppført bygning og bygg under arbeid på grunneiendom, dvs. at salgsværdien beregnes av tomteverdien inklusive opparbeidingskostnader mv.

2.7 Nærmere om Barcode-dommen

Dom av Borgarting lagmannsrett av 2015 («Barcode»-dommen) gjelder førstegangsoverføring av anleggseiendom²⁷. I saken hadde innsender av skjøte oppgitt en salgsværdi av tomte på null kroner ved førstegangsoverføring av et areal på 7 000 m², og som bestod av to anleggseiendommer som var under utbygging til bruk for overliggende overflateeiendommer.

Lagmannsretten la til grunn at en skulle finne fram til salgsværdien av «tomte», og at dette måtte gjøres basert på værdien på tinglysingstidspunktet, jf. Rt. 2008 s. 1160. Retten forutsatte at en skulle vurdere salgsværdien som «råtomte». En skulle da se bort fra investeringer som er gjort «i tomte» som i den konkrete saken «var på det nærmeste utbygget». Retten viser til at «råtomteverdien» innebærer at en skal se på et «fiktivt eller hypotetisk objekt». Det var etter rettens syn ikke nok å korrigere salgsværdien av en anleggseiendom som inkluderer bygningen for at den er inngått mellom nærstående. Samtidig skulle en også ta hensyn til offentlig regulering og den faktiske utbyggingen av området rundt.

Lagmannsretten la videre til grunn at en verdivurdering basert på differansemetoden kunne benyttes for å fastsette markedsverdien «i denne saken». Metoden baserer seg på antatt salgsværdi av ferdig utviklet tomte, fratrukket utbyggingskostnadene. Differansen fordeles så på tomteselger og tomtekjøper. Avgift betales på grunnlag av tomteselgerens andel av differansen. Retten kommenterer imidlertid ikke begrepet «råtomte» nærmere, derunder hvilke kostnader som skal trekkes fra og hvor langt tilbake i tid en skal gå for å finne råtomteverdien der en eiendom er utviklet over lengre tid.

Etter en samlet vurdering av bl.a. ulike anslag på byggekostnader og ulike faktorer som kunne påvirke salgsværdien i den konkrete saken, fant lagmannsretten at den oppgitte «tomteverdi» på null kroner for anleggseiendommen, ikke var åpenbart for lavt, og at Toll- og avgiftsdirektoratets vedtak var ugyldig.

2.8 Forvaltningspraksis og rettspraksis om anleggseiendom etter Barcode-dommen

I etterkant av dommen, ble det av Skattedirektoratet lagt til grunn at differansemetoden kunne benyttes ved verdsetting av anleggseiendommer. Samtidig er det fra og med 2016 understreket i Skattedirektoratets årsskriv at salgsværdien av tomte vil avhenge av hvordan tomten framstår på tinglysingstidspunktet. Det ble videre fremhevet at det ved vurderingen av salgsværdien ikke skal tas hensyn til investeringer i tomte som relaterer seg til bygningen, men at en skal ta hensyn til investeringer som relaterer seg til selve tomte. Det er vist

²⁷ Se LB-2014-117834



til at opparbeidelseskostnader ikke var tema i Barcode-saken, og at dommen ikke kan anses som et avvik fra gjeldende rett.

Spørsmålet om bruken av stortingsvedtaket § 3 på overføring av anleggseiendom, kom så opp igjen i to kjennelser fra Borgarting lagmannsrett i 2020, som tidligere omtalt i pkt. 2.3. Kartverket er tinglygingsmyndighet, og hadde i begge sakene nektet tinglysning av skjøte om førstegangsoverføring av anleggseiendom som følge av at salgsverdien var oppgitt å være null kroner. Det er ikke klageadgang på Kartverkets tinglygingsavgjørelser, men de kan ankes til Borgarting lagmannsrett av den avgiftspliktige.²⁸ Dette skjedde i begge disse sakene. Kartverket er ikke formelt part i ankesaken, og kjennelsen fra lagmannsretten kan heller ikke påankes av staten.

I den første saken, som tidligere omtalt, kom lagmannsretten under dissens til at det ikke var tilstrekkelig forankring i ordlyden til stortingsvedtaket § 3, forarbeidene eller det som ble lagt til grunn i «Barcode-dommen» (LB-2014-117834) for at det ved beregningen av «salgsverdien av tomta» for anleggseiendom skal tas hensyn til investeringer som er gjort og som relaterer seg til selve tomta, for eksempel opparbeidelseskostnader eller gravearbeid inne i tomta. Flertallet henviste videre blant annet til at en ikke uten videre kunne likestille opparbeidelseskostnader for en tradisjonell overflatetomt med kostnadene for å opparbeide en anleggseiendom, da grensen mellom bygg og tomt er mer uklar for anleggseiendommer. Etter rettens syn burde det være en lovgiveroppgave å avklare den nærmere rekkevidden av stortingsvedtaket § 3 ved førstegangsoverføring av anleggseiendom. Kartverkets nektingsavgjørelse ble etter dette kjent ugyldig.²⁹

Også i den andre kjennelsen, som ble avsagt uten dissens, kom lagmannsretten til at Kartverkets vedtak om å nekte tinglysning var ugyldig.³⁰ Lagmannsretten sluttet seg i hovedsak til forståelsen til flertallet i den tidligere nevnte kjennelsen, derunder merknadene om at det ikke var grunnlag i ordlyden, forarbeidene mv. for Kartverkets forståelse. I den konkrete saken var imidlertid tilordning av opparbeidelseskostnader ikke avgjørende, da beregningen av tomteverdi etter differansemetoden ga en negativ verdi med eller uten disse. Retten fant også at bruk av differansemetoden var egnet ved avgiftsfastsettelsen.

Senere juridisk litteratur baserer seg i stor del på argumentasjonen i nevnte kjennelser, og hevder dels at kjennelsene og Barcode-dommen også angir prinsippene for fastsetting av tomteverdi for ordinære grunneiendommer, jf. pkt. 2.3. over. Som nevnt tidligere, mener direktoratet at betydningen av både kjennelsene, dommen og nyere juridisk litteratur er begrenset for andre saker og sakstyper. Samtidig viser rettspraksis og nyere juridisk teori at det er vesentlige utfordringer knyttet til bruken av stortingsvedtaket § 3 på anleggseiendommer, som tilsier at en vurderer behovet for regelendringer nærmere.

²⁸ Se tinglygingsloven § 3.

²⁹ Se LB-2019-161791.

³⁰ Se Borgarting lagmannsretts kjennelse 29. april 2020 (saksnr. 19-150916ASK-BORG/04).



3 Skattedirektoratets vurdering og forslag

3.1 Nærmere om behovet for endringer

Som gjennomgangen i punkt 2 viser, er det i underrettspraksis lagt til grunn at det ved beregning av avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av anleggseiendom ikke skal tas hensyn til investeringer i tomte på tinglysingstidspunktet. Etter Skattedirektoratets syn er det flere betenkeligheter ved dette og bruken av stortingsvedtaket § 3 på anleggseiendom.

Innledningsvis understreker vi at et formål med særregelen i stortingsvedtaket § 3 er å likestille kjøper av tomt (tomtekjøper) med kjøper av tomt med nyoppført bygg. Dette hensynet er ikke særlig relevant for anleggseiendommer. I praksis er overføring av hjemmel til ikke utbygde anleggseiendommer trolig lite aktuelt, jf. omtalen i punkt 2.6. Direktoratet viser videre til at stortingsvedtaket § 3 i 1984 ble utvidet til å gjelde overføringer under byggeprosessen. Utvidelsen var begrunnet i at det var utfordringer ved å fastsette salgsverdien for bygg under oppføring, jf. utdrag av forarbeidene i punkt 2.2 over. Lignende utfordringer kan tenkes for anleggseiendommer når disse overføres før bygningen er ferdig oppført. Vi antar imidlertid at overføringer av hjemmel til anleggseiendommer under byggearbeidet vil gjelde et begrenset antall tilfeller.

Gitt at underrettspraksis skulle legges til grunn vil det innebære praktiske utfordringer ved verdsetting av «tomten» i anleggseiendom. Det kan være visse paralleller mellom verdsetting av for eksempel garasjeseksjoner og anleggseiendom brukt som garasjer. Det vil likevel etter direktoratets syn være særlig utfordrende å trekke skillet mellom eiendommen og bygget i anleggseiendomsstilfellene. Dette gjelder spesielt tilordningen av opparbeidelseskostnader. For andre typer anleggseiendom, som anlegg i sjø, «lokk» mv., der det ikke er tale om en «tomt» overhodet, er det vanskelig å se at regelen vil utgjøre noe annet enn et rent avgiftsfritak for førstegangs overføring.

Selv om en la lagmannsrettens syn til grunn, slik at en i alle fall for anleggseiendom i stedet skulle ta utgangspunkt i en hypotetisk «råtomt», er det vesentlige praktiske utfordringer ved verdsettingen i det konkrete tilfellet. Det er ikke gitt at opparbeidelseskostnadene i alle tilfeller vil være så store at salgsverdien vil bli null, dersom en bruker differansemetoden. Den avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene må i så fall vurdere både inngangsvilkåret om at det er tale om et selvstendig nyoppført bygg, og så gjøre en konkret vurdering etter beste skjønn av en hypotetisk råtomtverdi. Som nevnt over, er det også i praksis ikke noe vesentlig marked for «anleggseiendomstomter», slik at verken den avgiftspliktige eller avgiftsmyndighetene har noe særlig sammenligningsgrunnlag for å fastsette verdi eller kontrollere denne mot. Utfordringene ved særregelen for ordinære eiendommer ble påpekt og vurdert i forarbeidene til dokumentavgiftsloven og -vedtaket. Når særregelen brukt på anleggseiendom vil bli enda mer komplisert, tilsier det at det er behov for endring av regelen.

Senere rettspraksis har lagt til grunn en bestemt verdsettelsesmetode for anleggseiendommer, i motsetning til grunneiendom. Direktoratet understreker at det kan være riktig å bruke differansemetoden for å verdsette tomter. Dokumentavgiftsregelverket legger imidlertid ikke opp til valg av bestemt verdsettelsesmetode for ulike matrikkelenheter, men er generelt utformet. Det er derfor salgsverdien mellom uavhengige parter, eller subsidiært



en verdsettelsesmetode som gir uttrykk for salgsverdi på det frie markedet for eiendommen, som skal benyttes ved avgiftsfastsettingen. Valg av en bestemt verdsettelsesmetode for alle situasjoner, kan etter vårt syn gi tilfeldige utslag og åpne for unngåelse av avgift. Dette gjelder særlig hvis prinsippene for å fastsette tomteverdi ved nyoppførte bygg bare benyttes for å fastsette avgiftsgrunnlaget for dokumentavgiften, og ikke til andre formål som skatt, regnskap med videre.

Som nevnt over ønsket man ved innføringen av dokumentavgiften et enkelt regelverk hvor man unngår avgrensingsproblemer, at omkostningene til administrering av avgiften holdes lave, samtidig som nødvendige kontrollhensyn ivaretas. Hensynet til enkle regler var, sammen med likebehandlingshensynet, også bakgrunnen for at særregelen i stortingsvedtaket § 3 ble innført. Gjennomgangen over viser at det er flere utfordringer med å bruke denne særregelen også ved førstegangsoverføring av anleggseiendommer. Direktoratet anser derfor at avgiftsgrunnlaget som benyttes ved førstegangsoverføring av nyoppført bygning, ikke er særlig egnet for anleggseiendom.³¹

For bedre å kunne ivareta hensynene til likebehandling, forutberegnelighet og administrasjon, mener direktoratet at det bør gjøres endringer i regelverket slik at det ved førstegangsoverføring av nyoppført bygning i anleggseiendom benyttes et avgiftsgrunnlag som er bedre egnet enn tomteverdien. Samtidig kan ikke beregningsmetoden være så komplisert at den bryter med de grunnleggende forutsetningene for dokumentavgiften.

3.2 Endring knyttet til fastsettelse av avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av anleggseiendom

Skattedirektoratet har vurdert flere endringsalternativ av regelverket for avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av anleggseiendommer, som kan ivareta hensynene bak dokumentavgiften og særregelen i stortingsvedtaket § 3.

3.2.1 Endring av regelen om «tomteverdi»

En løsning kunne være at det gjøres justeringer knyttet til «salgsverdien av tomta», slik at stortingsvedtaket § 3 fremdeles kan anvendes ved overføring av anleggseiendom uten de utfordringene man har i dag. Etter vårt syn vil en presisering av hva som skal medregnes i tomteverdien et stykke på vei kunne løse spørsmål som framgår av rettspraksis om tilordning av kostnader. Samtidig er det grunnleggende problemet at begrepet «tomteverdi» i seg selv passer dårlig på en anleggseiendom, der selve konstruksjonen definerer «tomten». Dersom bruken av anleggseiendom som utgjør «lokk» (i luftrom) eller fastmonterte anlegg til sjøs øker, vil videre tolkningen av «tomteverdi» kompliseres ytterligere. En justering av begrepet «tomteverdi» av hensyn til anleggseiendommer, vil videre kunne komplisere verdsettingen av tomteverdien ved nyoppførte bygg på ordinære grunneiendommer.

Tilpassing av begrepet «tomteverdi» med tanke på anleggseiendom framstår derfor som unødvendig komplisering av gjeldende bestemmelse. Med tanke på at det for anleggseiendom heller ikke er et tilsvarende

³¹ Se i samme retning LB-2019-161791.



behov for likestilling mellom tomtekjøper og kjøper av tomt med nyoppført bygning, som ved ordinær grunneiendom, anses ikke dette som en hensiktsmessig løsning.

3.2.2 Innføre særregel om tomteverdi for nyoppførte anleggseiendommer

Et annet alternativ er at det innføres en ny særregel for avgiftsgrunnlaget ved førstegangsoverføring av nyoppført bygning eller bygg under arbeid i anleggseiendom, og at denne gjøres som en sjablongsats etter volum, eller bruk av hjelpestørrelser som skattegrunnlag eller lignende. En enklere variant er en fast avgift, tilsvarende som regelen om avgift på 1000 kr ved førstegangsoverføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, jf. stortingsvedtaket § 1 andre ledd.

Det vil imidlertid være vanskelig å finne en sjablong som fremstår som nøytral og riktig i alle tilfeller. Dette fordi det finnes anleggseiendommer rundt om i landet, og det vil være store forskjeller i salgsverdien for disse, avhengig av beliggenhet. En mer detaljert sjablong (med soner eller lignende) vil kreve vesentlige ressurser å etablere og forvalte, og ville etter vår vurdering ikke være regningssvarende i lys av at antallet anleggseiendommer fortsatt er relativt lite (ca. 1000 i hele landet per 2024), samt at dokumentavgiften skal være innrettet slik at administrasjonskostnadene holdes lave.

Vi ser heller ikke at det er andre beregningsgrunnlag som er naturlige å bruke for å fastsette tomteverdien til anleggseiendom spesielt. Bruk av grunnlag for andre skatter som dokumentavgiftsgrunnlag, vil innebære en grunnleggende omlegging av avgiftssystemet, som ikke kan forsvares bare for anleggseiendommer, både med tanke på kostnadene og at avgiftssystemet skal være mest mulig generelt, samt sikre likebehandling.

Når det gjelder bruk av en fast avgiftssats, som etter stortingsvedtaket § 1 andre ledd, er denne særregelen begrunnet med de spesielle utfordringene knyttet til fastsetting av salgsverdi ved oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap og overgang til et seksjonert sameie eller fysisk deling av eiendommen. Et stykke på vei kan også utfordringene ved fastsetting av «tomteverdien» til anleggseiendom tilsi en fast avgiftssats for «tomten». Det er imidlertid fortsatt betenkeligheter ved bruk av tomtebegrepet på anleggseiendom. For andre typer anleggseiendom enn underjordiske arealer, er det heller ingen naturlig sammenlignbar «tomt» som kan forsvare en fast avgiftssats for «tomteverdien».

Innføring av en særregel om beregning av tomteverdi for anleggseiendommer vurderes derfor som verken hensiktsmessig eller tilstrekkelig for å løse de utfordringer som foreligger.

3.2.3 Unnta anleggseiendom fra særregelen for nyoppført bygning og bygg under arbeid

I lys av at anleggseiendommer faller utenfor bestemmelsens hovedformål om å likestille tomtekjøper og kjøper av tomt med nyoppført bygning, og de særlige praktiske utfordringene ved bruk av stortingsvedtaket § 3 på slike eiendommer, er et nærliggende alternativ å avgrense bestemmelsen mot anleggseiendom, slik at disse faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.



Ved en slik endring vil avgiftsgrunnlaget for anleggseiendom i alle tilfeller fastsettes etter hovedregelen i dokumentavgiftsloven § 7 første ledd, det vil si som alminnelig salgsverdi (det samlede vederlaget selger vil kunne få for eiendommen når partene ikke har felles interesser som kan påvirke prisfastsettelsen, inklusive alt som inngår i denne på tinglysingstidspunktet).

Etter direktoratets syn er dette en løsning som ivaretar ovennevnte hensyn til et enkelt og forutsigbart regelverk. I tillegg vil endringen være i tråd med forarbeidenes forutsetning om minst mulig fritak og særordninger.

Ved at avgiftsgrunnlaget fastsettes etter hovedregelen i dokumentavgiftsloven § 7, benyttes et avgiftsgrunnlag som er godt egnet for anleggseiendom («salgsverdien av fast eiendom, herunder bygninger og faste anlegg»). Ved ordinære salg vil salgsverdien til anleggseiendommen kunne brukes direkte, i motsetning til regelen i stortingsvedtaket § 3. Der salgsverdien må korrigeres for et salg mellom nærstående parter, er det etter direktoratets syn nærliggende å se hen til hvordan anleggseiendommen er vurdert for andre formål, som skatt, merverdiavgift (kapitalvare), regnskapsmessig med videre. Det antas også at det vil være enklere å finne sammenlignbare transaksjoner av både nyoppførte og eldre anleggseiendommer i området, enn om en bare ser på tomteverdien ved førstegangsoverføringen av nyoppført bygning. At de avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene kan bruke eksisterende verdivurderinger som utgangspunkt også etter dokumentavgiftsregelverket, i stedet for spesielle avgiftsgrunnlag på dette området, vil innebære en forenkling både med tanke på fastsetting og kontroll.

En endring som innebærer at det ved førstegangsoverføring av anleggseiendom skal betales avgift av hele eiendommens salgsverdi (ikke kun av tomteverdien), vil innebære en avgiftsmessig forskjellsbehandling i forhold til førstegangsoverføring av et areal som er organisert i eierseksjoner. Dette kan typisk være tilfelle for garasjer i et underjordisk anlegg, som enten kan organiseres som en anleggseiendom eller som en eierseksjon. En slik avgiftsforskjell kan derfor gi aktørene insentiv til å organisere slike eiendommer som eierseksjoner, og ikke som anleggseiendom.

Direktoratet viser til at innføringen av anleggseiendom som matrikkelenhet var begrunnet i særlige behov for finansiering/pantsetting mv. som ikke lot seg løse ved bruk av eierseksjoner³². Det er slik ikke sikkert at bruken av henholdsvis eierseksjon eller anleggseiendom vil påvirkes i vesentlig grad av den dokumentavgiftsmessige behandlingen. På den andre siden vil det bli en avgiftsmessig likestilling av oppretting og overskjøting av anleggseiendommer fra eksisterende bygg/eiendommer, for eksempel ved utskilling av et eldre garasjeanlegg fra en grunneiendom som en anleggseiendom, og oppretting av anleggseiendommer i forbindelse med oppføring av nytt bygg.

Sett under ett, framstår de negative virkningene ved en avgrensning av særregelen i stortingsvedtaket § 3 som mindre vesentlige enn for de tidligere nevnte alternativene. Vi viser særlig til risikoen for at utfordringer knyttet til et mindre antall anleggseiendommer får ringvirkninger for et vesentlig større antall førstegangsoverføringer av grunneiendommer, da det er vanskelig å tilpasse denne særregelen til anleggseiendom spesielt, hvor det ikke foreligger noen tomt i egentlig forstand.

³² Se nærmere NOU 1999:1 Lov om eiendomsregistrering s. 172



Innføring av full avgift for førstegangsoverføring av anleggseiendommer kan foruten å gi incentiver for valg av matrikkelenhet jf. ovenfor, også gi incentiv til at overføring til endelig eier skjer tidligere i byggeprosessen. Utvidelsen av stortingsvedtaket § 3 til å gjelde overføringer under byggeperioden illustrerer at det kan oppstå utfordringer ved å fastslå salgsverdien der hjemmelsoverføring skjer under byggingen. Direktoratet antar imidlertid at en overføring av hjemmel til bygg normalt først finner sted etter ferdigstillingen, og at overføringer under byggearbeidet kun vil gjelde i spesielle tilfeller. Sett i sammenheng med det mindre antallet anleggseiendommer i Norge i dag, antar vi derfor at utfordringene ved fastsettelse av salgsverdi ved overføringer under byggeperioden er mindre vesentlige.

Det foreslås på denne bakgrunn at det inntas et nytt ledd i stortingsvedtaket § 3 hvor det kommer frem at bestemmelsen ikke gjelder ved overføring av hjemmel til anleggseiendom, se forslag nedenfor i punkt 7.1.

3.2.4 Frita førstegangsoverføring av anleggseiendom fra avgift

Direktoratet har også vurdert et alternativ med fullt fritak for dokumentavgift ved førstegangsoverføring av anleggseiendom. Den generelle utformingen av dokumentavgiften, med færrest mulig fritak, taler mot dette. Tilsvarende gjør hovedformålet med stortingsvedtaket § 3, likestilling av kjøper av tomt og ferdig tomt med bygg, seg i mindre grad gjeldende for anleggseiendom, og kan etter vårt syn heller ikke begrunne et fullt fritak.

Utfordringene ved verdsetting av fast eiendom under oppføring, som førte til en utvidelse av stortingsvedtaket § 3, jf. pkt. 2.2, kan imidlertid på samme måte tilsi at det gis fritak ved overføring av hjemmel til anleggseiendom under byggearbeidet. Sett i sammenheng med stortingsvedtaket § 3, avgrensings spørsmål og hensynet til likebehandling så langt det er mulig, burde eventuelt et fritak etter vår vurdering ikke bare gjelde byggeperioden, men også gjelde førstegangsoverføringen av anleggseiendommen, tilsvarende stortingsvedtaket § 3. Også hensynet til et enkelt regelverk taler for dette.

Som nevnt over, vil dagens regel for visse typer anleggseiendom i praksis allerede innebære et fullt fritak, som fastmonterte anlegg til sjøs, «lokk» over grunneiendommer mv. der det ikke er areal som naturlig forstått kan sammenlignes med en «tomt». I så fall vil ikke et fritak innebære en forskjell fra dagens regel.

For underjordiske anleggseiendommer og lignende er det imidlertid flere fellestrekk med underjordiske seksjoner av en grunneiendom, og en har i praksis beregnet dokumentavgift av en tomteverdi på lignende måte. Et fullt fritak bare for anleggseiendom, vil i så fall gi et incentiv for å bruke anleggseiendom til garasjeformål mv., der det er mulig etter øvrig regelverk. Vi antar imidlertid at det er flere forhold som vil påvirke organiseringen av underjordiske anlegg, og at dokumentavgiften i denne sammenheng ikke nødvendigvis er avgjørende.

Det primære forslaget er imidlertid at anleggseiendom unntas fra særregelen i stortingsvedtaket § 3, og at det beregnes dokumentavgift av den fulle salgsverdien. Dette er særlig basert på at overføringer av hjemmel under byggeperioden fremstår å skje unntaksvis, og ikke er den ordinære fremgangsmåten ved oppføring og salg av nyoppført bygg, samt at omfanget av anleggseiendommer er begrenset. Utfordringene ved fastsettelse av avgiftsgrunnlaget under oppføring av bygg er etter vårt syn ikke alene tilstrekkelig til å begrunne et fullt fritak fra avgift. Etter direktoratets syn er imidlertid et fritak mulig som et subsidiært alternativ til full avgift, særlig om en ser



hen til at bruken av anleggseiendom og de praktiske utfordringene kan øke vesentlig. Samtidig kan provenytapet ved et fullt fritak framstå begrenset, selv om tallene er usikre, jf. pkt. 5.3 under.

3.3 Presisering av begrepet «salgsverdien av tomta»

Selv om det er anleggseiendom som ble vurdert i sakene for lagmannsretten, synes uttalelsene å ha bidratt til at det er ulike oppfatninger med tanke på om det skal tas hensyn til investeringer som er gjort i tomta på tinglysningstidspunktet også når det gjelder alminnelige grunneiendommer. Direktoratet foreslår derfor at det inntas en presisering slik at det klart fremgår hva som skal inngå ved beregning av avgiftsgrunnlaget etter stortingsvedtaket § 3. Det er ikke tilsiktet at denne presiseringen skal medføre endringer sammenlignet med hvordan stortingsvedtaket § 3 har blitt praktisert ved overføring av nyoppført bygning og bygg under arbeid, jf. pkt. 2.2. over.

Dette foreslås løst ved at det inntas et nytt annet ledd i dokumentavgiftsloven § 7. Nåværende annet til femte ledd blir tredje til sjetten ledd, se forslag nedenfor i punkt 7.2.

4 Forholdet til EØS-avtalen

Forslagene vurderes ikke å ha noen EØS-rettslige konsekvenser.

5 Økonomiske og administrative konsekvenser

5.1 Konsekvenser for de avgiftspliktige

Forslaget om endring av avgiftsgrunnlaget for førstegangsoverføring av anleggseiendom vil føre til at avgiftsgrunnlaget blir høyere enn det som er tilfellet etter gjeldende regelverk, hvor avgiftsgrunnlaget fastsettes etter særregelen i stortingsvedtaket § 3.

Direktoratet legger til grunn vår forståelse av gjeldende rett som uttrykt i årsrundskrivet om dokumentavgift for 2024 og tidligere, med hensyn til hva som menes med «salgsverdien av tomta». Det vil si at det skal beregnes avgift av tomta slik tomta fremstår på tinglysningstidspunktet. Når tomta er opparbeidet på tinglysningstidspunktet skal disse kostnadene til opparbeidelse inngå i avgiftsgrunnlaget. Det kan kun gjøres fradrag for investeringer som er direkte knyttet til bygningen. Betydningen av forslaget er da begrenset til at en for anleggseiendom ytterligere tar med salgsverdien av selve byggverket i avgiftsgrunnlaget. Dersom en legger til grunn forståelsen som er uttrykt i senere kjennelser fra Borgarting lagmannsrett, der «råtomtverdien» legges til grunn, vil avgiftsgrunnlaget bli utvidet både til å gjelde grunnarbeider og selve bygget.

For anleggseiendom innebærer forslaget et større avgiftsgrunnlag, og dermed økte økonomiske kostnader for de avgiftspliktige. Det har ikke latt seg gjøre å tallfeste kostnadene nærmere, da det vil kreve en nærmere vurdering av forholdet mellom tomteverdi og den fulle eiendomsverdien for dels svært ulike anleggseiendommer over hele landet. Det er likevel mulig å si noe om bruken av og salgsverdien for anleggseiendommer under ett.



Det var per 4. januar 2023 registrert 1086 anleggseiendommer i Norge, fordelt rimelig jevnt over hele landet.³³ Etter tall mottatt fra Kartverket er det de siste fem årene omsatt 2649 eierandeler i anleggseiendommer. Av disse var det 146 omsetninger med oppgitt avgiftsgrunnlaget på kr 10 000 eller lavere.

Nedenfor er det satt opp en oversikt over samlet avgiftsgrunnlag for hjemmelsoverføringer som inkluderer førstegangsoverføring av eierandel i nyoppført anleggseiendom de siste fem årene. Vi understreker at det kan være skjøter som inkluderer eierandel både i nyoppført anleggseiendom og annen fast eiendom. Som følge av dette, vil tallene kunne inkludere salgsverdien av for eksempel leilighet i overliggende bygg som ikke er anleggseiendom, noe som vil gi høyere tall enn anleggseiendommene alene skulle tilsi. Samtidig antar vi at det for en del av hjemmelsoverføringene ikke er hensyntatt opparbeidelseskostnader, i lys av tidligere nevnte kjennelser, noe som vil redusere avgiftsgrunnlaget til en viss grad.

År for tinglysing	Totalt avgiftsgrunnlag (kr)	Dokumentavgift (kr)
2019	395 734 274	9 893 360
2020	434 863 884	10 871 600
2021	208 091 753	5 202 290
2022	513 749 519	12 843 740
2023	234 273 049	5 856 830

Forslaget vil etter direktoratets syn innebære en forenkling og redusert ressursbruk for de avgiftspliktige ved verdsettelse av anleggseiendommer, og åpne for gjenbruk av verdierstatimat brukt for andre formål. Dette i motsetning til i dag, der regelen for fastsettelse av salgsverdien framstår komplisert og det må gjøres en nærmere vurdering selv der eiendommen som helhet er omsatt på armlengdes vilkår.

Direktoratet viser videre til at det vil bli en større grad av likebehandling av oppretting av anleggseiendom i forbindelse med nyoppføring av bygg/anlegg og oppretting av anleggseiendom i eldre bygg/anlegg (ev. kombinert med rehabilitering/ombygging). Dette vil kunne gi likere konkurransevilkår mellom aktører i eiendomsbransjen der både nybygg og gjenbruk/ombygging er aktuelle alternativer.

Forslaget om å innta en presisering av begrepet «salgsverdien av tomta» vil ikke få noen økonomiske eller administrative konsekvenser for de avgiftspliktige.

5.2 Konsekvenser for offentlig forvaltning

Det forventes at forslaget om endring knyttet til fastsettelse av avgiftsgrunnlaget for anleggseiendom vil føre til noe merarbeid for avgiftsmyndighetene i forbindelse med ikrafttredelsen. Dette knytter seg til informasjon til og veiledning av de avgiftspliktige. Samlet sett antas det at forslaget ikke vil få noen økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for det offentlige. Ressursbruken knyttet til kontroll antas å reduseres noe, som følge av at en går over til å benytte mer standardiserte størrelser og verdsettelsesmetoder.

³³ Se Kartverket [Oversikt over bestående anleggseiendommer.xlsx \(live.com\) \(lest 1. februar 2024\)](#).



Forslaget om å innta en presisering av begrepet «salgsverdien av tomta» vil ikke få noen økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.

5.3 Konsekvenser for statens inntekter

Det antas at forslaget om endring knyttet til fastsettelse av avgiftsgrunnlaget for anleggseiendom vil føre til en økning i statens inntekter. Det er en viss usikkert ved om de avgiftspliktige vil innrette seg på andre måter. Det har derfor ikke latt seg gjøre å tallfeste dette nærmere.

Forslaget om å innta en presisering av begrepet «salgsverdien av tomta» er gjeldende rett og innebærer ingen konsekvenser for statens inntekter.

6 Ikrafttredelse

Direktoratet vil etter høringsrunden gjennomgå saken på nytt, før den forelegges departementet. Det vanlige er at forslag om endringer i avgiftslover og -vedtak fremmes i forbindelse med de årlige budsjetter, og iverksettes fra årsskiftet eller fra en senere dato som departementet fastsetter. For anleggseiendom kan det være pågående prosjekter hvor det er gjort forutsetninger om behandlingen av dokumentavgiften. I så fall kan en viss utsatt iverksettelse til etter årsskiftet 2025 gi de avgiftspliktige rimelig tid til å innrette seg. Nærmere tidspunkt for ikrafttredelse vil derfor bli vurdert på nytt i lys av mottatte høringsinnspill.

Presiseringen av «salgsverdien av tomta» etter loven kan etter direktoratets syn iverksettes straks.

Det er en forutsetning for endringene at regjeringen beslutter å fremme forslag som nevnt og at de vedtas av Stortinget.

7 Forslag til regelverksendringer

7.1 Stortingets vedtak om dokumentavgift

Vi foreslår følgende endring i Stortingets vedtak om dokumentavgift:

II

Fra <den tid departementet bestemmer / dato> gjøres følgende endring:

§ 3 nytt annet ledd skal lyde:

Første ledd gjelder ikke ved overføring av hjemmel til anleggseiendom.



7.2 Dokumentavgiftsloven

Vi foreslår følgende endringer i dokumentavgiftsloven:

I

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

§ 7 nytt annet ledd skal lyde:

Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid, betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne. Med salgsverdien av tomta menes eiendommens verdi på tinglysingstidspunktet, kun fratrukket verdien av nyoppført bygning og bygg under arbeid.

§ 7 nåværende annet til femte ledd blir tredje til sjette ledd.

II

Loven trer i kraft <dato>.