



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Masteroppgave 2019 30 stp
Fakultet for landskap og samfunn

Skatt av gevinst ved realisasjon av boligeiendom egnet til utbyggingsformål

Harald Magnus Simonsen
Master i eiendomsutvikling

Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen av det toårige masterstudiet *Eiendomsutvikling* ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet (NMBU).

Masteroppgaven utgjør 30 studiepoeng.

Arbeidet med masteroppgaven har gitt innsikt i temaer som ikke nødvendigvis inngår i de tradisjonelle eiendomsfagene, men som likefullt må hevdes å være av vesentlig betydning i forbindelse med planlegging av eiendomsprosjekter. Det har derfor vært meget interessant å belyse disse rettsområdene med eiendomsutvikling som bakteppe.

Takk til Lars Baklund for god og konstruktiv veiledning.

Oslo, 13. mai 2019

Harald Magnus Simonsen

Emneord

Skatteloven

Aksjeloven

Realisasjon av tomt

Eierstruktur

Aksjeselskap

Tags

The Norwegian Tax Act

The Norwegian Corporation Act

Divestment of land

Legal structure

Corporation

Sammendrag

Skatteloven gir på visse vilkår fritak fra beskatning av gevinst ved salg av egen bolig. Avhengig av karakteren til boligens tomt og salgssituasjonen kan imidlertid likevel skatteplikt for hele eller deler av gevinsten oppstå.

Denne oppgaven kartlegger med juridisk metode gjeldende rett for knyttet til beskatning av boligtomt. Videre undersøkes det om eierskap til slik eiendom kan omorganiseres for å lempe skattebyrden, og hvorvidt slik omorganisering er lovlig og praktisk.

Gjennomgangen av gjeldende rett viser at gevinst ved salg av boligeiendom med et naturlig arrondert areal som er egnet for utbygging, kan komme til beskatning dersom vederlaget er bestemt ut fra mulighetene for utbygging. Dette kan også gjelde dersom eiendommen er fullt ut bebygget, det foreligger rettslige bånd som hindrer utbygging og videre også dersom kjøperen ikke bygger ut eiendommen.

Organisering av eierskap til fast eiendom gjennom aksjeselskap i konsernstruktur har blitt den foretrukne modell for nærings- og utviklingseiendom, i stor grad grunnet fritaksmetoden i skatteloven. Hvorvidt en omorganisering av eierskap er hensiktsmessig for en privatperson beror på den enkelte eiers hensikt med vederlaget. Dersom eiers forutsetning er reinvestering kan dermed slik omorganisering være fornuftig.

Abstract

The Norwegian Tax Act provides, on certain conditions, an exemption from taxation of profits on the sale of residential property. However, depending on the character of the property's plot and the sales situation, tax liability for all or part of the profit may still arise.

Using the legal method, this thesis reviews the current law with regard to taxation of housing properties as plots. Furthermore, it is examined whether ownership of such property can be reorganized to ease the tax burden, and whether such reorganization is lawful and practical.

The review of current law shows that the profit from the sale of residential property with a naturally arranged area that is suitable for development can be taxed if the consideration is determined on the basis of the possibilities for development. This can also apply if the property is fully built, there are legal ties that prevent development and further if the buyer does not actually build out the property.

The organization of ownership of real estate through corporations in a group structure has become the preferred model for commercial and development property, largely due to the exemption method in the tax law. Whether a reorganization of ownership is appropriate for a private individual depends on the individual owner's intention for the consideration. If the owner's intention is reinvestment, such reorganization can make sense.

Innholdsfortegnelse

| | |
|---|------------|
| Forord | I |
| Emneord | II |
| Sammendrag | III |
| Abstract | IV |
| Innholdsfortegnelse | V |
| 1 Innledning | 1 |
| 1.1 Tema og aktualitet..... | 1 |
| 1.2 Problemstilling..... | 2 |
| 1.3 Avgrensning..... | 2 |
| 1.4 Tomteregelen..... | 2 |
| 1.5 Metode og rettskildebildet..... | 2 |
| 1.5.1 Tilnærming til problemstillingen..... | 2 |
| 1.5.2 Juridisk metode og rettskilder..... | 3 |
| 1.6 Videre fremstilling..... | 4 |
| Del 1 - Gjeldende rett | 5 |
| 2 Historikk | 5 |
| 3 Skatteplikt | 6 |
| 3.1 Utgangspunkt..... | 6 |
| Eksempel A..... | 6 |
| 3.2 Realisasjonsbegrepet..... | 6 |
| 4 Unntak fra skatteplikt | 8 |
| 4.1 Utgangspunkt..... | 8 |
| Eksempel B..... | 8 |
| 4.2 Eiertid..... | 8 |
| 4.3 Botid..... | 9 |
| 4.4 Eiers bruk..... | 9 |
| 4.5 Fritidsbolig..... | 9 |
| 5 Presentasjon av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a. - «tomteregelen» | 10 |
| 5.1 Innledning..... | 10 |
| 5.1.1 Unntak fra unntak..... | 10 |
| Eksempel C..... | 10 |
| 5.1.2 Begrepet «tomt»..... | 11 |
| 5.1.3 Hva sier litteraturen og forvaltningen om bestemmelsen?..... | 11 |
| Eksempel D..... | 12 |
| 5.1.4 Rettspraksis..... | 12 |
| 5.2 Nærmere om innholdet i tomteregelen..... | 13 |

| | |
|---|-----------|
| 5.2.1 Første punktum | 13 |
| 5.2.2 Andre punktum | 13 |
| 5.3 Fysisk og rettslig egnethet | 14 |
| 5.3.1 Fysisk egnethet | 14 |
| Eksempel E | 16 |
| 5.3.2 Rettslig egnethet | 16 |
| 5.4 Vederlaget..... | 19 |
| 5.4.1 Tolkningsmoment | 19 |
| Eksempel F | 21 |
| 5.4.2 Hvilken del av vederlaget er skattepliktig? | 22 |
| Eksempel G | 22 |
| 5.4.3 Skattyters forutberegnelighet | 22 |
| 5.5 Fradrag | 23 |
| Eksempel H | 23 |
| 5.6 Oppsummering | 24 |
| Del 2 - Omorganisering av eierskap | 25 |
| 6 Eierstruktur | 25 |
| 6.1 Begreper | 25 |
| 6.1.1 Fritaksmetoden | 25 |
| 6.1.2 Morselskap | 25 |
| 6.1.3 Single Purpose Vehicle («SPV») | 25 |
| 6.1.4 Konsern..... | 25 |
| 6.2 Innledning | 26 |
| 6.3 Case | 26 |
| 6.4 Skatteplanlegging | 27 |
| 6.4.1 Bakteppe | 27 |
| Caseeksempel A | 27 |
| 6.4.2 Opprettelse av konsernstruktur | 29 |
| Caseeksempel B | 29 |
| Caseeksempel C | 31 |
| 6.5 Omgåelse | 31 |
| 6.5.1 Innledning | 31 |
| Caseeksempel D | 31 |
| 6.5.2 Gjennomskjæringsregelen | 31 |
| 6.5.3 Skatteloven § 14-90 | 33 |
| 6.5.4 Tingsinnskudd - verdsettelse | 34 |
| 6.5.5 Oppsummering..... | 35 |

| | |
|--|-----------|
| 6.6 Skatteeffekter | 36 |
| 6.6.1 Realisasjon i privat eie | 36 |
| 6.6.2 Realisasjon gjennom konsernstruktur | 36 |
| 6.7 Oppsummering | 38 |
| Del 3 - Avslutning..... | 39 |
| 7 Er tomteregelen effektiv? | 39 |
| 8 Er tomteregelen forutsigbar? | 40 |
| 9 Oppsummering..... | 41 |
| Litteraturliste..... | 42 |
| Lover..... | 42 |
| Lovforarbeider..... | 42 |
| Rettspraksis | 43 |
| Høyesterett..... | 43 |
| Annen rettspraksis | 44 |
| Forvaltningspraksis | 44 |
| Litteratur | 44 |
| Internettkilder og andre publikasjoner..... | 44 |
| | |
| Tabeller | |
| Tabell A: Verdimatrise privat realisasjon..... | 36 |
| Tabell B: Verdimatrise realisasjon aksjer..... | 37 |
| Tabell C: Beregning av skjermingsfradrag..... | 37 |
| Tabell D: Beregning av grunnlag for utbytte | 37 |
| Tabell E: Beregning av skatt på utbytte fra aksjeselskap for personlig aksjonær..... | 38 |
| | |
| Figurer | |
| Figur A: Eierskap til Problemveien 1 ved stiftelse av aksjeselskap..... | 28 |
| Figur B: Etablering av konsernstruktur ved trekantfusjon..... | 30 |
| Figur C: Eierstruktur ved gjennomført omorganisering | 31 |

1 Innledning

1.1 Tema og aktualitet

Oppgavens tema er skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a som hjemler skatteplikt for den del av boligeiendom som er å anse som tomt med utbyggingspotensiale. For oppgavens tema er det relevant å se bestemmelsen i sammenheng med skatteloven § 9-3 andre ledd, som dels lyder som følger:

«Gevinst ved realisasjon av boligeiendom [...] er unntatt fra skatteplikt(...)».

Skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a lyder som følger:

«Annet til sjetten ledd gjelder ikke ved

a. realisasjon av tomt. Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt,»

De fleste som eier egen bolig antas å være kjent med fritaket fra gevinstbeskatning som følger av skatteloven § 9-3 andre ledd. For å få slikt skattefritak må eier ha eid eiendommen i mer enn ett år og benyttet boligen som sin egen i ett av de to siste årene. Færre antas imidlertid å være kjent med skatteposisjonen likevel kan oppstå etter skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a dersom boligeiendommen som selges er å anse som noe mer enn kun et bolighus med tilhørende tomt, nemlig en eiendom med utbyggingspotensiale.

Med sterkt stigende eiendomspriser de siste årene er temaet høyst aktuelt. Større og mindre eiendommer med én eller to boliger fortettes i stor grad med leiligheter. Dette fenomenet har særlig gjort seg gjeldende i visse områder i Oslo. Skattepliktens rekkevidde ved salg av allerede bebygget boligeiendom med utbyggingspotensiale bør således være av stor interesse både for eier/selger og kjøper av slik eiendom. For sistnevnte kan vederlaget som til slutt svares for eiendommen ikke i ubetydelig grad være bestemt av selgers skatteposisjon. Likevel er temaet lite omtalt i mediene i de senere år, tross en ellers oppfattet bred mediedekning av skattespørsmål i forbindelse med den årlige skattemeldingen.¹

Oppgaveforfatteren er kjent med at det ikke tidligere er skrevet oppgaver om samme, eller tilstøtende tema ved NMBU. Det er derfor av interesse å belyse temaet.

¹ Google-søk 24. april 2019 med emneordene «boligsalg skatt tomt» gir kun to treff på artikler fra ordinære medier: Aftenposten: *Boligsalg er skattefritt, tomteslag [sic] er skattepliktig. Hvor går grensen?* 20. april 2016 og Hegnar.no: *Salg til utbyggere kan gi skattesmell* 24. august 2016.

1.2 Problemstilling

Eierskap til nærings- og utviklingseiendom organiseres av ulike årsaker i utstrakt grad med aksjeselskap i konsernstruktur. En av vesentligste årsakene til dette er fritaksmetoden som gir aksjeselskap fritak for beskatning av gevinst ved salg av aksjer. En slik struktur må imidlertid antas å være høyst uvanlig, til og med ukjent, for den jevne eier av boligeiendom. Oppgavens spørsmål er om eierskap til fast boligeiendom eid av en privatperson lar seg lovlig omstrukturere ved bruk av aksjeselskap i konsernstruktur for å lempe skattebyrden.

For å kunne besvare spørsmålet må gjeldende rett knyttet til skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a redegjøres for. Videre nødvendiggjør oppgavens spørsmål en gjennomgang av temaer knyttet til aksjeselskap og om hva som er å anse som omgåelse av skattereglene.

Med dette som utgangspunkt er følgende problemstilling formulert:

Redegjørelse av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a og gjeldende rett. Kan eier av boligeiendom med utbyggingspotensial lovlig strukturere seg ut av skatteposisjon?

1.3 Avgrensning

Oppgavens fokus er rettet mot boligeiendom. Det avgrenses følgelig mot rekkevidden av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a for de øvrige arealformål definert i bestemmelsen. Videre avgrenses det mot problemstillinger knyttet til ekspropriasjon.

I oppgavens andre del presenteres en gjennomgang av omstrukturering av eierskap. Denne gjennomgangen nødvendiggjør redegjørelse av en del selskapsrettslige begreper. Det avgrenses imidlertid mot en vidtgående redegjørelse av selskapsrettslige spørsmål problemstillingen måtte reise.

1.4 Tomteregelen

Innholdet i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a vil i oppgaven i utstrakt grad omtales som «tomteregelen».² Hensikten med dette er todelt: for å gjøre oppgaven mer lesbar, og for å vise hen til at det materielle innholdet i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a har bestått i nåværende form i lang tid.

1.5 Metode og rettskildebildet

1.5.1 Tilnærming til problemstillingen

Vesentlig for forståelse av problemstillingen er en redegjørelse av det juridiske landskap og tolkning av de relevante lovbestemmelser. Oppgaven har følgelig sin hovedtyngde

² Begrepet benyttes eksempelvis i Zimmer (2018) s. 257 f.

mot juridisk teori, samt retts- og forvaltningspraksis. Av denne årsak er det ikke vurdert som hensiktsmessig å benytte verken kvantitativ eller kvalitativ metode.

1.5.2 Juridisk metode og rettskilder

For å besvare problemstillingen benyttes grunnleggende rettskildelære og metode slik den er beskrevet av Eckhoff (2001).³ Det legges til grunn at leseren er kjent med denne. Hensikten med dette avsnittet er dermed å redegjøre for de særlige metodespørsmål som problemstillingen reiser.

Skattlegging må hevdes å være det offentlige inngrep klart flest mennesker berøres av. Legalitetsprinsippet står dermed sentralt i skatteretten, jf. GrL. § 113.⁴ Zimmer (2018) hevder imidlertid at det neppe gjelder «noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt.»⁵ Som mulig støtte for et slikt syn uttaler Zimmer (2018) at «skattelover blir ofte til under tidsnød(...）」 og at dette må hensyntas ved tolkningen.⁶ Høyesterett synes i avgjørelsen i Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe* å være av det motsatte syn. Retten uttaler her at det for skattyter er vesentlig å ha mulighet til å innrette seg etter det gjeldende regelverk, formodentlig ved tolking av lovens ordlyd, og at forutberegneligheten i skatteretten dermed er av stor viktighet.⁷ Zimmer (2018) presiserer imidlertid at Høyesterett, med henvisning til mindretallets uttalelse i avgjørelsen i Rt. 2015 s. 203 *Scancem*, i den senere tid tenderer mot en større vektlegging av lovens ordlyd.⁸ I den nevnte avgjørelse uttaler mindretallet at «(...)ordlyden [utgjør] den tyngste tolkningsfaktoren og danner rammen for regeltolkningen.»⁹ Videre var det uttalte formål med forslaget til gjeldende skattelov å «(...)gi skattereglene en enklere og mer oversiktlig form, slik at de blir tilgjengelig for flere brukere» og dermed bedre rettssikkerheten.¹⁰ Dette kan tas til inntekt for at lovens ordlyd skal tillegges betydelig vekt ved vurdering av skatterettslige spørsmål.

Slik det vil redegjøres for nærmere under er innholdet i tomteregelen, i dag inntatt i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a, uendret etter skatteloven 1911 ble endret i 1934. Lovforarbeidene til skatteloven 1911 og rettspraksis knyttet til denne skattelov er derfor sentrale.

³ Eckhoff (2001)

⁴ Zimmer (2018) s. 37

⁵ Zimmer (2018) s. 49

⁶ Zimmer (2018) s. 50

⁷ Rt. 1990 s. 1293 (s. 1297)

⁸ Zimmer (2018) s. 49 og 50

⁹ Rt. 2015 s. 203 *Scancem* (avsnitt 73)

¹⁰ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 5

Høyesterett har ikke behandlet spørsmål knyttet til tomteregelen etter at gjeldende skattelov trådte i kraft. Det kan derfor være relevant å se hen til avgjørelser i underinstansene. Det skal imidlertid utvises forsiktighet med å tillegge avgjørelser fra disse vekt. Avgjørelser i underinstansene sitert i litteraturen kan til dels antas å ha noe større autoritet.¹¹

Forvaltningens praksis blir i skatteretten i mange tilfeller tillagt vekt av domstolene. I avgjørelsen i Rt. 1973 s. 87 tillas eksempelvis både først- og andrevoterende betydelig vekt på skattemyndighetenes mangeårige praksis.¹² I hvilken grad forvaltningspraksis tillegges vekt avhenger dermed av dens «(...)varighet, frekvens og konsistens».¹³ Videre fremhever Zimmer (2018) at Høyesterett i større grad vektlegger skattemyndighetenes praksis i de spørsmål hvor det er til skattyters gunst.¹⁴ Ytterligere er det Zimmer (2018) sitt syn at Høyesterett i senere tid vektlegger lovens ordlyd i større grad enn tidligere, og dermed at «(...)tolkningsmønstre i eldre dommer må brukes med forsiktighet.»¹⁵

Av forarbeidene til gjeldende skattelov går det frem at lovens § 9-3 tilsvarer skatteloven 1911 § 43, og at endringer i ordlyd ikke er «(...)tilsiktet realitetsendringer(...)».¹⁶ Lovgivers hensikt med bestemmelsen må derfor tolkes ut fra forarbeidene til skatteloven 1911 og påfølgende endringer av denne.

1.6 Videre fremstilling

Oppgaven består av tre deler. I den første delen presenteres gjeldende rett for tomteregelen. En generell gjennomgang av hovedregelen om skatteplikt og unntaket fra skatteplikt ved salg av boligeiendom anses som relevant for forståelsen av tomteregelen og er følgelig også inntatt i denne del. I den andre delen presenteres et case som bakteppe for å drøfte spørsmål knyttet til hvorvidt eierskap til fast eiendom som potensielt omfattes av tomteregelen kan omstruktureres. I siste del oppsummeres funnene i oppgaven og egne betraktninger om disse.

¹¹ Eckhoff (2001) s. 162

¹² Rt. 1973 s. 87 (s. 89-91)

¹³ Eckhoff (2001) s. 234 og Zimmer (2018) s. 55

¹⁴ Zimmer (2018) s. 55

¹⁵ Zimmer (2018) s. 49

¹⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 68 og 69

Del 1 - Gjeldende rett

2 Historikk

Ved redegjørelse av bestemmelsens innhold og gjeldende rett er det nyttig å først se bestemmelsen i et historisk perspektiv.

Tanken om å beskatte tomtesalg som kapitalgevinst er langt fra ny. Med skattelovene av 1911 ble det innført skatteplikt for gevinst ved salg av tomt. Hensikten var å skattlegge «spekulasjonsgevinster» på kapital. Tomtegevinster ble ansett for å være slik gevinst all den tid det ble ansett som rimelig å legge til grunn at de ble «ervert enten med spekulasjonshensikt eller med sikte på omsetning i virksomhet» ved utparsellering. Dette som en motsetning til skattelovene av 1882 hvor skattlegging i hovedsak forekom på omsetning i virksomhet.¹⁷

Tomteregelen ble først inntatt i byskatteloven § 37 siste ledd.¹⁸ Gjennom årene ble det innført ulike bestemmelser om skattefritak ved oppfyllelse av en viss eiertid og utvidelse av tomtebestemmelsens virkeområde til å gjelde også utenfor byene.¹⁹ Tomteregelen fikk sitt nåværende innhold ved tilføyelsen av andre punktum i 1934. Ved lovendring i 1975 ble byskatteloven og landsskatteloven samlet i én lov.²⁰ Denne lov omtales her som «skatteloven 1911». For inntektsåret 1992 ble tomteregelen både opphevet ved skattereformen og gjeninnført ved ny lovendring senere samme år.²¹ Ordlyden ble beholdt uendret.

I 1999 ble gjeldende skattelov vedtatt. Hensikten med den nye loven var i hovedsak «å gi skattereglene en enklere og mer oversiktlig form» uten at det innebar realitetsendringer i gjeldende rett.²² Tomteregelen ble følgelig også videreført uten endring, og er dermed uforandret i sitt innhold siden 1934.²³

¹⁷ Zimmer (2018) s. 251

¹⁸ Ot.prp. nr. 43 (1910) s. 95

¹⁹ Ot.prp. nr. 43 (1931) s. 6

²⁰ Ot.prp. nr. 22 (1974-75)

²¹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 306 og Ot.prp. nr. 64 (1991-1992) s. 9

²² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 5 ff.

²³ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44

3 Skatteplikt

3.1 Utgangspunkt

Skatteloven § 5-1 oppstiller hovedregelen om skatteplikt. Utgangspunktet er at skattepliktig inntekt omfatter «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente» og «gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet [...]». Gevinst ved realisasjon av egen bolig er følgelig som utgangspunkt skattepliktig, dog med de unntak som følger av skatteloven kapittel 9, jf. sktl. §§ 5-1 andre ledd og 9-1.

I følge Zimmer (2018) er en gevinst et «(...)nettobegrep som referer til differansen mellom to størrelser som gjerne omtales som utgangsverdi og inngangsverdi.»²⁴ Videre må begrepet «gevinst» i denne sammenheng knyttes til en formuesgjenstand.²⁵

Skattesystemet behandler inntekter og kostnader symmetrisk.²⁶ Det gis følgelig fradrag for tap i samme utstrekning som gevinst skattlegges. Skatteloven § 6-2 første ledd hjemler slik fradragsrett. I likhet med reglene om gevinst kommer unntakene i skatteloven kapittel 9 til anvendelse i fall skattyter ved en transaksjon oppfyller lovens vilkår, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

Bortfall av fradragsrett for tap må som følge av oppfyllelse av eier- og botidsvilkårene i skatteloven § 9-3 andre ledd kan hevdes å ha vært et lite relevant spørsmål i boligsammenheng de siste 30 årene all den tid boligprisene i denne perioden har steget betraktelig. Spørsmålet er imidlertid ikke uten relevans for tap ved realisasjon av tomter tross at botidsvilkåret ikke kan oppfylles.

Eksempel A

Peder Ås selger Eiendom A med tap til Marte Kirkerud. Ås oppfyller både eier- og botidsvilkårene i skatteloven § 9-3 andre ledd. Eiendom A har imidlertid et stort areal som er tjenlig for ny bebyggelse i tillegg til den eksisterende bolig. Kirkerud gir eksplisitt uttrykk for at vederlaget er bestemt av muligheten til å ytterligere bebygge eiendommen. Rettsspørsmålet er følgelig om Ås kan kreve fradrag for tapet ettersom en gevinst ville vært skattepliktig etter skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a.

Spørsmålet om fradragsrett for tap etter tomteregelen drøftes nærmere under.

3.2 Realisasjonsbegrepet

Begrepet «realisasjon» som vilkår for skatteplikt etter skatteloven § 5-1 andre ledd kan knyttes til bestemte begivenheter. Skatteloven § 9-2 første ledd gir en ikke uttømmende fremstilling av slike begivenheter.

²⁴ Zimmer (2018) s. 301

²⁵ Aarbakke (1990) s. 66

²⁶ Zimmer (2018) s. 32

Med «realisasjon» forstås i denne sammenheng prinsipielt avkall av eiendomsrett som følge av en begivenhet, jf. sktl. § 9-2. Av særlig relevans er begivenheter som frivillig salg, inntatt i bestemmelses første ledd bokstav a. For fast eiendom omfatter «frivillig salg» avhendelse mot vederlag etter avhendingsloven § 1-1 første ledd eller bustadoppføringsloven § 1 første ledd bokstav b, sml. avhl. § 1-1 andre ledd.

Dersom det ikke foreligger realisasjon, foreligger følgelig ei heller skatteplikt. Skatteloven § 9-2 tredje ledd inneholder en ikke uttømmende liste over begivenheter som ikke er å anse som realisasjon, eksempelvis overføring mellom ektefeller.

4 Unntak fra skatteplikt

4.1 Utgangspunkt

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom er på visse vilkår unntatt fra skatteplikt. Etter skatteloven § 9-3 andre ledd er slik gevinst unntatt fra skatteplikt når eier (a) har eid eiendommen i mer enn ett år forut for realisasjonen og (b) har brukt eiendommen «som egen bolig i minst ett av de siste to årene(...)». Bestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av eierform.

Eksempel B

Dersom Peder Ås erverver en boligeiendom i mars 2018 og samtidig tar den i bruk som egen bolig, kan han i mars 2019 selge uten å utløse skatteplikt for en mulig gevinst. Likeledes dersom han i mars 2017 hadde ervervet samme eiendom, men først tok den i bruk som egen bolig i mars 2018 kan han i mars 2019 selge eiendommen uten å bli gevinstbeskattet.

Regelen oppstiller følgelig to kumulative vilkår: eiertid og bruk av eiendommen som «egen bolig» i en bestemt periode. Regelen kommer derfor kun til anvendelse for fysiske personer all den tid juridiske personer ikke kan oppfylle kravet om å benytte eiendommen som «egen bolig». ²⁷ Skatteloven gir ikke uttrykk for hva som er å forstå som en «boligeiendom». Begrepet bør dog være nokså klart etter normal språkbruk. Med «boligeiendom» bør forstås eiendom med påstående bygning som i offentligrettslig forstand er egnet som bolig. Gjennom rettspraksis er det klarlagt at også tilleggsbygninger som uthus og garasje, samt naturlig arrondert tomt inngår i begrepet «boligeiendom». ²⁸

4.2 Eiertid

Eiertiden trer til på det tidspunkt eiendommen er å anse som ervervet. Etter avhendingsloven §§ 2-4 og 2-5 svarer kjøper for eiendommens risiko og kostnader, og mottar inntekter fra tidspunktet for overtagelse. Verken skatteloven eller avhendingsloven gir svar på når eiendom er å anse som skattemessig ervervet. Høyesterett har i Rt. 1925 s. 862 *Braathen* uttalt at ervervstidspunktet ikke kan settes senere enn tidspunktet for overgangen av den rettslige rådighet, presumptivt under den forutsetning at kjøper har oppfylt sine forpliktelser og at det ikke foreligger andre forhold som tilsier at reell overtagelse skulle finne sted på et senere tidspunkt, hvilket var tilfellet i avgjørelsen i Rt. 1997 s. 779. Opptjening av eiertid opphører etter lovens ordlyd «[...]når realisasjonen finner sted eller avtales.» I Rt. 1995 s. 872 *Eide* kom Høyesterett til at realisasjon av aksjer hadde funnet sted ved avtaleinngåelsen ettersom selger hadde krav på vederlag og kjøper hadde risikoen for verdiendringer. Dette synet ble presisert i avgjørelsen i Rt. 2009 s. 1208 *Hurtigruten* hvor realisasjon ble ansett for å ikke ha funnet sted da det på avtaletidspunktet forelå usikkerhet om avtalens

²⁷ Zimmer (2018) s. 256

²⁸ Rt. 1935 s. 509 og Rt. 1964 s. 1241

gjennomføring og vederlagets størrelse.²⁹ For selgers vedkommende kan følgelig eiertiden avbrytes ved avtaleinngåelsen, selv om eiendommen neppe kan anses å være overtatt av kjøper.

4.3 Botid

Botidsvilkåret oppfylles ved at «eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen», jf. sktl. § 9-3 andre ledd bokstav b. Foruten faktisk bruk følger det av bestemmelsens andre punktum at botid også kan opptjenes dersom brukshindring foreligger forutsatt at eieren «(...)ikke kjente eller burde ha kjent til brukshindringen» på ervervstidspunktet. Bestemmelsen opplister «arbeid, helsemessige eller lignende grunner» som grunnlag for brukshindring. I forarbeidene til skatteloven 1911 legges det til grunn at det må være snakk om «(...)kvalifiserte omstendigheter skattyteren ikke har rådighet over.»³⁰ I avgjørelsen i Rt. 2007 s. 644 *If* fant Høyesterett støtte i utredningen til Skattekommissjonen av 1981 for at hindringer som studieopphold, militærtjeneste og fengselsopphold burde være å anse som «lignende grunner».³¹

4.4 Eiers bruk

Videre kan botidsvilkåret oppfylles også i andre tilfeller enn ved eiers eksklusive bruk av eiendommen, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd. Dersom eier benytter minst halve boligen «(...)regnet etter utleieverdien(...)» til eget boligformål oppnås botidsvilkåret på lik linje som etter bestemmelsen andre ledd. Videre oppfylles botidsvilkåret dersom eier av kombinert bolig- og næringsbygg benytter boligdelen som egen bolig. Den del av gevinsten som faller på boligdelen er følgelig skattefri etter skatteloven § 9-3 tredje ledd bokstav b, jf. sktl. § 9-3 andre ledd.

4.5 Fritidsbolig

Eier av fritidsbolig kan etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd også oppnå skattefrihet ved gevinst på realisasjon av slik eiendom etter de samme regler som i andre ledd. For fritidsbolig er imidlertid eiertidsvilkåret utvidet til å forutsette eierskap i minst fem år. Videre må eier etter bestemmelsen ha brukt fritidsboligen som sin egen «(...)i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen.»

²⁹ Rt. 2009 s. 1208 *Hurtigruten* (avsnitt 38)

³⁰ Ot.prp. nr. 4 (1986-87) s. 26

³¹ Rt. 2007 s. 644 *If* (avsnitt 25) og NOU 1984:22 s. 233

5 Presentasjon av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a. - «tomteregelen»

5.1 Innledning

5.1.1 Unntak fra unntak

Tomteregelen er et unntak fra lovens unntak om skatteplikt, og kan betraktes som en henvisning tilbake til hovedregelen om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av formuesobjekter inntatt i skatteloven § 5-1 andre ledd. Hovedregelen er med andre ord at «(...)realisasjon av tomt alltid er skattepliktig.»³²

Etter tomteregelen i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a kommer ikke bestemmelsene om skattefrihet redegjort for over til anvendelse ved realisasjon av tomt, herunder tomt som en del av en bebygget eiendom når vederlaget må være bestemt av grunnens egnethet for utbygging til bolig- og fritidsboligformål, eller annen forretningsmessig utnyttelse.

Bestemmelsen kommer følgelig først til anvendelse når vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 9-3 andre ledd er oppfylt, men når omstendigheter ved den aktuelle transaksjonen gjør at en eventuell gevinst, eller eventuelt tap, er unntatt reglene om skattefrihet og tappt fradragsrett. Det må med andre ord foreligge en skattemessig realisasjon av boligeiendom med utbyggingspotensial hvor vederlaget er bestemt av dette potensialet og eier oppfyller eier- og botidsvilkårene, for at tomteregelen skal komme til anvendelse.

Hensynet med tomteregelen er at skattebyrden skal være lik uavhengig av om skattyter har skilt ut tomter for salg eller ei.³³ Høyesterett uttalte videre i tidlig praksis knyttet til tomteregelen at dens hensikt er å beskatte gevinst som er ervervet som følge av at utviklingen i et gitt område lar seg innvinne ved salg av tomter.³⁴ Gevinst ved salg av tomt uten påstående bygning, og ellers annen boligeiendom som ikke er benyttet som eiers egen bolig, er alltid skattepliktig etter hovedregelen om skatteplikt, jf. sktl. § 5-1.

Tomteregelen får dermed først anvendelse når det er tvil om det foreligger realisasjon av tomt eller boligeiendom.³⁵

Eksempel C

Lars Holm selger sin boligeiendom til eiendomsutvikler Marte Kirkerud. Eiendommen er en flat tomt på 10 dekar bebygget med en enebolig. Eiendommen befinner seg i et område detaljregulert til boligbebyggelse. Marte Kirkerud betaler fem millioner kroner mer for eiendommen enn salgsrekorden for tilsvarende boligeiendom i samme område. Er Lars Holms gevinst ved salget av eiendommen skattepliktig etter tomteregelen?

³² Skatte-ABC 2018/2019 punkt 3.3

³³ Rt. 1964 s. 1241 *Ommang* (s. 1242)

³⁴ Rt. 1917 s. 920 (s. 921)

³⁵ Skatte-ABC 2018/2019 punkt 3.3

Spørsmålet som reises i Eksempel C er typisk for mange av tilfellene som er behandlet i rettspraksis.³⁶ Etter tomteregulens ordlyd er det naturlig å komme til den slutning at gevinsten er skattepliktig. Hvorledes gevinsten skal beregnes er imidlertid ikke klart. Ei heller er det nødvendigvis klart at gevinsten er skattepliktig i de tilfeller som ikke har like tydelig faktum som i Eksempel C.

5.1.2 Begrepet «tomt»

Forvaltningen sonderer i hovedsak mellom fire ulike typer tomtesalg: enkelttomter, realisasjon av/fra jordbruks- eller skogbrukseiendom, realisasjon av en utbygget eiendom hvor eksisterende bebyggelse ikke er regningssvarende og realisasjon av bebygget eiendom med stor tomt.³⁷

Ved endringen av tomteregelen i 1934 søkte lovgiver å nærmere presisere hvilke tilfeller den eksisterende lovteksten var tenkt å favne om, da det ikke ble ansett å være tilstrekkelig klart når en boligeiendom var å anse som «tomt». Ved lovendringen ble dermed tomtebegrepet slik det hadde blitt tolket i rettspraksis kodifisert.³⁸

5.1.3 Hva sier litteraturen og forvaltningen om bestemmelsen?

Zimmer (2018) omtaler tomteregelen som en bestemmelse som i dag i hovedsak har relevans ved salg av fullt ut eller delvis bebygget bolig- eller fritidseiendom, da salg av ubebygde tomter er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 andre ledd.³⁹

Før skatteloven 1911 ble opphevet ved innføringen av gjeldende skattelov var tomteregelen inntatt i dens § 43 tredje ledd andre og tredje punktum. Bestemmelsen fremstod her med en marginalt annen språkdrakt enn i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a. Det var imidlertid som tidligere omtalt ikke tilsiktet realitetsendringer ved innføringen av gjeldende skattelov. Eldre litteratur er følgelig også av interesse ved kartlegging av bestemmelsen.

På starten av 1990-tallet var rettssituasjonen noe annerledes. Tomteregulens første punktum hjemlet i større grad på selvstendig grunnlag skatteplikt for gevinst ved realisasjon av tomt. Tomteregulens omtale i eldre litteratur skiller seg derfor noe fra den i Zimmer (2018). Koch, Krefting og Stoveland (1993) tillegger eksempelvis betydningen av tomteregulens første punktum større vekt enn Zimmer (2018).⁴⁰

³⁶ Eksempelvis Rt. 1935 s. 509 og Rt. 1964 s. 1241 *Ommang*

³⁷ Skatte-ABC 2018/2019 punkt 3.6

³⁸ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44 første spalte. Av særlig relevans mht. domstolenes fortolkning av tomtebegrepet er Rt. 1917 s. 920

³⁹ Zimmer (2018) s. 266

⁴⁰ Koch, Krefting og Stoveland (1993) s. 93

Aarbakke (1990) anfører at selv om det er hensiktsmessig å skille mellom det «snevre» og «videre» tomtebegrep, er det av rettslig sett av mindre betydning.⁴¹ Dette synet kan også hevdes å ha relevans i dag. Hvorvidt en eiendom er å anse som tomt i snever forstand, nemlig ved at den er ubebygget og egnet for bebyggelse, eller i vid forstand ved at den er helt eller delvis bebygget, men etter tomteregelen er å anse som tomt, er som utgangspunkt uten betydning for skattebelastningen.

Tomteregelens første punktum fanger slik Aarbakke (1990) beskriver den de tilfeller hvor selgeren selv har benyttet eiendommen til tomteformål, eller tilrettelagt for en slik utnyttelse. Videre legger Aarbakke (1990) til grunn at selve «avhendelsessituasjonen» iblant viser at eiendommen er en tomt.⁴²

Eksempel D

Lars Holm selger sin enebolig med stor tomt gjennom eiendomsmeidler. Tomten er opparbeidet som hage, men kan i etter tomtens beskaffenhet og gjeldende detaljregulering enkelt bebygges med ytterligere en enebolig. Etter en lang budrunde med utelukkende barnefamilier som interessenter ender salgssummen tre millioner kroner over prisantydning, og dermed langt høyere enn tilsvarende objekter i samme område. Avhendelsessituasjonen taler her imot at det er tale om et tomtsalg. Dersom eiendomsutvikler Marte Kirkerud tilbyr samme kjøpesum som over utenfor det åpne markedet, og i samme markedssituasjon, stiller avhendelsessituasjonen seg klart annerledes.

Eksempel D viser hvorledes avhendelsessituasjonen kan være bestemmende for om gevinst ved salg av boligeiendom er skattepliktig eller ei. Andre forhold knyttet til selve avhendelsessituasjonen kan også trekke i retning av at boligsalg skal anses som tomtsalg. I avgjørelsen i Rt. 1996 s. 932 anførte skattyter forgjeves at gevinsten ved salget av hennes boligeiendom var å anse som skattefri. Høyesterett tok i avgjørelsen utgangspunkt i at skattyter hadde annonsert eiendommen som en utbyggingseiendom.⁴³

Den prinsipielle kilde for forvaltningens syn på tomteregelen er Skattedirektoratets «Skatte-ABC», som er direktoratets «(...)fortolkning av foreliggende rettskilder(...)».⁴⁴ For temaer knyttet til tomteregelen synes Skatte-ABC å først og fremst gi en pedagogisk fremstilling av aktuelle høyesterettsavgjørelser.

5.1.4 Rettspraksis

Høyesterett har som tidligere nevnt ikke behandlet spørsmål knyttet til skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a. Høyesteretts praksis har nødvendigvis formet forståelsen av tomteregelen, og det finnes imidlertid en rekke avgjørelser av prinsipiell betydning med hjemmel i tomteregelen i skatteloven 1911. Særlig relevante er avgjørelsene som

⁴¹ Aarbakke (1990) s. 85

⁴² Aarbakke (1990) s. 85

⁴³ Rt. 1996 s. 932 (s. 937)

⁴⁴ Skatte-ABC 2018/2019 Forord

klargjør grensegangen for når en boligeiendom skal forstås som en tomt etter tomteregulens forstand. I tiden før lovendringen i 1934 var spørsmål knyttet til tomteregelen hyppig gjenstand for behandling av Høyesterett. At tomteregelen trolig ble ansett som uklar kommer til uttrykk i forarbeidene til den nevnte lovendring hvor det uttales at «den forklarende tilføielse tar utelukkende sikte på å avskjære tvil i visse tilfelle av den art som har foreligget for domstolene(...)». ⁴⁵

5.2 Nærmere om innholdet i tomteregelen

5.2.1 Første punktum

Skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a første punktum lyder som følger:

«Annet til sjette ledd gjelder ikke ved (a) *realisasjon av tomt.*»

Zimmer (2018) hevder at første punktum, og dets sammenheng med andre punktum, i dag har liten selvstendig betydning.⁴⁶ Et slikt syn har støtte i systemet i dagens lov. Da tomteregelen ble innført i 1911 hadde tomtegevinster ikke tidligere blitt skattlagt.⁴⁷ Den hjemlet således på selvstendig grunnlag skatteplikt for slik gevinst.⁴⁸

Som nevnt over følger i dag den generelle skatteplikt ved realisasjon av formuesobjekter, herunder også tomter, utenfor og i virksomhet henholdsvis av skatteloven §§ 5-1 andre ledd og 5-30.

5.2.2 Andre punktum

Skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a andre punktum lyder som følger:

«Annet til sjette ledd gjelder ikke ved (a) realisasjon av tomt. *Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt.*»

Innholdet i bestemmelsens andre punktum ble innført ved lovendring i 1934. Ved innføringen av andre punktum var hensikten ikke å utvide tomtebegrepet som følger av første punktum, men å presisere rekkevidden av begrepet. I lovens forarbeider er det uttalt at «tilføielsen inneholder ingen utvidelse av tomtebegrepet(...)». ⁴⁹ Dette er følgelig

⁴⁵ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44 første spalte

⁴⁶ Zimmer (2018) s. 267

⁴⁷ Zimmer (2018) s. 251

⁴⁸ Ot.prp. nr. 5 (1909) s. 98

⁴⁹ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44

lagt til grunn i rettspraksis og litteraturen.⁵⁰ Om enn tomtebegrepet som sådan ikke ble utvidet ved tilføyelsen av andre punktum er det verdt å bemerke at det geografiske virkeområdet ble utvidet til å også gjelde utenfor byene.⁵¹

Ordlyden i andre punktum fastsetter uttrykkelig at en tomt ikke kun er å regne som ubebygget grunn. Etter normal ordbruk er en «tomt» et areal som er eller har vært bebygget, eller som kan bebygges.⁵² Lovens ordlyd sammenholdt med rettspraksis taler for en lik forståelse. Før tilføyelsen av andre punktum i 1934 la Høyesterett til grunn at også bebygget eiendom kunne være å anse som tomt i tomteregelens forstand. I avgjørelsen i Rt. 1917 s. 920 uttalte Høyesterett at tomtebegrepet beror på to momenter: 1) om eiendommen er ubebygget, eller om eksisterende bebyggelse av underordnet betydning og 2) beliggenhet og beskaffenhet. Videre uttalte retten formålet med transaksjonen måtte legges til grunn for å avgjøre om det var snakk om et tomtesalg. Den eksisterende bruk hadde derfor ikke betydning.⁵³ Dette synet er noe endret i nyere tids høyesterettspraksis hvor beliggenheten og beskaffenheten av den eksisterende bebyggelse er tillagt større vekt ved vurderingen av hvorvidt vederlaget er fastsatt av utbyggingspotensialet eller ei.

Bestemmelsen oppstiller flere kumulative vilkår for å komme til anvendelse: Eiendommens beliggenhet og den naturlige beskaffenhet må være egnet for utbygging. Videre må vederlaget antas å bestemt av muligheten til å benytte eiendommen til et slikt formål.

Det bemerkes innledningsvis at bestemmelsen ikke oppstiller vilkår om at en faktisk utbygging må ha funnet sted for at den skal komme til anvendelse. Dette blir nærmere gjennomgått under.

5.3 Fysisk og rettslig egnethet

Tomteregelens ordlyd levner noe usikkerhet om hvilke typer eiendommer hvis gevinst ved salg vil være unntatt skattefritaket i skatteloven § 9-3 andre ledd. Gjennom rettspraksis har klarheten i bestemmelsens ordlyd blitt nærmere fastlagt. En eiendoms fysiske og rettslige egnethet for utbygging er vesentlige momenter i tolkningen av hvorvidt en gevinst er skattepliktig etter tomteregelen. Av særlig relevans er den fysiske egnethet.

5.3.1 Fysisk egnethet

Fysisk egnethet forstås som hvorledes eiendommen fremstår, eksempelvis hvorvidt den er bebygget, hvilken tilstand bebyggelsen er i, tomtens arrondering, utviklingen i

⁵⁰ Rt. 1964 s. 1241 *Ommang* og Zimmer (2018) s. 267

⁵¹ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44 første spalte

⁵² Språkrådet og Universitetet i Bergen

⁵³ Rt. 1917 s. 920 (s. 921) og Rt. 1977 s. 1264 (s. 1268)

området eiendommen befinner seg i, og eventuelt andre forhold knyttet til eiendommens fysiske karakter som er relevant for vurderingen av hvorvidt hele eller deler av eiendommen er å anse som en tomt i skattelovens forstand.

Gjennom rettspraksis er det klarlagt enkelte forhold ved en eiendoms fysiske egnethet som bør foreligge dersom et salg skal betraktes som et tomtesalg. Tomten må først og fremst være arrondert på en måte som gjør den tjenlig for ny bebyggelse. Dersom eiendommen har eksisterende bebyggelse må restarealet som forutsettes ansett som tomtesalg ha samme kvalitet. Dette forutsetter blant annet at tomtearealet er arrondert på en slik måte at det ikke naturlig hører sammen med den eksisterende boligbebyggelse. Slik *Brødrene Holm-dommen* omtalt under synliggjør er det imidlertid ikke en klar forutsetning at det må foreligge et naturlig arrondert restareal, eller et restareal overhodet, egnet for bebyggelse for at et boligsalg skal kunne regnes som et tomtesalg. Også eiendom uten rom for ytterligere bebyggelse kan være å anse som «tomt» etter tomteregelens forstand. Bebyggelse av samme karakter som i *Brødrene Holm-dommen* ble omtalt allerede i avgjørelsen i Rt. 1917 s. 920 som «bebyggelse av underordnet betydning».⁵⁴

I avgjørelsen i Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm* var spørsmålet hvorvidt gevinst ved salg av en fullt ut bebygget boligeiendom kunne beskattes etter tomteregelen, da inntatt i byskatteloven § 37 fjerde ledd. Skattyter anførte forgjeves at gevinsten var skattefri. Høyesterett uttalte at dersom vederlaget ved salg av en fullt ut bebygget eiendom er upåvirket av den eksisterende bebyggelse, må salget være å anse som et tomtesalg.⁵⁵ Det kan dermed ikke oppstilles som en forutsetning at det finnes ledig areal for bebyggelse på den aktuelle eiendom. Den fysiske egnethet til den eksisterende bebyggelse og hvilken verdi denne kan rettferdiggjøre er således av relevans.

Et lignende spørsmål var gjenstand for avgjørelsen i Rt. 1993 s. 480 *Huse*. Saken reiste spørsmål om hvorvidt kjøperens bruk av eiendommen etter overtagelse hadde betydning for selgers skatteposisjon. Saken gjaldt konkret hvorvidt gevinst ved salg av en fritidseiendom var å anse som skattepliktig etter tomteregelen, da inntatt i skatteloven 1911 § 43 tredje ledd. Kjøperen av eiendommen rev kort tid etter ervervet den eksisterende bebyggelsen og oppførte et bolighus. Skattyter fikk medhold i at gevinsten var skattefri all den tid den eksisterende bebyggelse og det aktuelle området var av en slik karakter at vederlaget ikke kunne være bestemt av en mulighet til å bebygge eiendommen ytterligere. Dommen bygger i stor grad på de vurderinger Høyesterett gjorde i Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm*.

I avgjørelsen i Rt. 1964 s. 1241 *Ommang* var spørsmålet om gevinst ved salg av en «herskkelig» eiendom var å anse som skattepliktig. Skattyter vant ikke frem med at

⁵⁴ Rt. 1917 s. 920 (s. 921)

⁵⁵ Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm* (s. 1269)

gevinsten var skattefri. Høyesterett kom til at eiendommen var egnet til forretningsmessig formål, og at vederlaget var bestemt av dette. *Ommang-dommen* er prinsipielt viktig da Høyesterett kom til at det ved gevinstberegningen måtte gjøres fratrukk i salgssummen tilsvarende den del av salgssummen som gjaldt boligbebyggelsen, samt naturlig arrondert tomt.⁵⁶

Brødrene Holm- og *Ommang-*dommene kan fremstå som motsetninger. I førstnevnte avgjørelse kom Høyesterett til at det aktuelle salget var å anse som tomtesalg til tross for at eiendommen var fullt ut bebygget. I *Ommang-*dommen kom Høyesterett til at den eksisterende boligbebyggelse skulle holdes utenfor den delen av eiendommen som var å karakterisere som «tomt».⁵⁷ Det springende punkt er følgelig karakteren av den eksisterende bebyggelsen. Dersom det ikke er påregnelig at noen del av vederlaget kan tilskrives den eksisterende bygningsmassen er det tale om et tomtesalg.⁵⁸

Det kan dermed ikke kun være tilstrekkelig at tomten er egnet for utbygging dersom den allerede er delvis bebygd. Tomtens beskaffenhet må legges til grunn for en mer intensiv bruk av eiendommen.

Eksempel E

Rives en enebolig på Tomt A til fordel for oppføring av et leilighetsbygg, må den endrede bruk sies å være mer intensiv. Rives imidlertid samme enebolig på Tomt A til fordel for en ny enebolig av tilsvarende størrelse er ikke intensiteten i tomtens utnyttelse økt.

Intensiteten i eiendommens bruk etter overtagelse sammenholdt med vederlaget kan dermed indikere hvorvidt et boligsalg har skjedd til tomtepris.⁵⁹

Høyesteretts avgjørelser i *Brødrene Holm-* og *Huse-*dommene kan tas til inntekt for et slikt syn. I *Brødrene Holm-*dommen ble salg av en fullt ut bebygget eiendom gevinstbeskattet som tomtesalg all den tid den eksisterende bebyggelsen ikke kunne forsvare det avtalte vederlaget. I *Huse-*dommen var situasjonen motsatt. Høyesterett kom til at et salg av en fritidsbolig hvor kjøperne kort tid etter ervervet rev eksisterende bebyggelse og oppførte en enebolig ikke var å anse som et tomtesalg. Utviklingen i strøket og av eiendommen ble ikke ansett for å være av en slik karakter at det avtalte vederlaget var omfattet av tomteregelen.

5.3.2 Rettslig egnethet

En eiendoms rettslige egnethet forstås som i hvilken grad det finnes rettslig adgang for utbygging på eiendommen. Servitutter, reguleringsplaner og andre offentligrettslige

⁵⁶ Rt. 1964 s. 1241 *Ommang* (s. 1243)

⁵⁷ Rt. 1964 s. 1241 *Ommang* (s. 1243)

⁵⁸ Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm* (s. 1270)

⁵⁹ LB-2001-1141

rådighetsinnskrenkninger kan tale mot en eiendoms utviklingspotensiale tross en ideell fysisk egnethet.

Byggetiltak krever tillatelse etter plan- og bygningsloven, jf. pbl. § 1-6. Videre må et tiltak som utgangspunkt være i samsvar med gjeldende reguleringsplan for å få tillatelse, jf. pbl. § 21-4 første ledd. En eiendom som i reguleringsplan ikke er lagt ut til et formål som tillater utbygging, kan følgelig ikke uten videre sies å være av en rettslig egnethet som gjør den skikket som utbyggingstomt etter plan- og bygningslovens forstand. For eiendommer begrenset av privatrettslige forhold kan situasjonen fremstå som lik. Strøksservitutter kan påvirke den rettslige adgangen til å ytterligere bebygge en eiendom, til tross for at bebyggelsen er i samsvar med reguleringsplan.⁶⁰ Spørsmålet er følgelig hvorvidt slike rådighetsinnskrenkninger kan føre til at en eiendom som ellers ville være å betrakte som en tomt, ikke er det etter tomteregulens forstand.

Bestemmelsens ordlyd kan synes å trekke i retning av at den rettslige egnethet er underordnet den fysiske all den den bestemmelsens ordlyd taler om «beliggenhet» og «naturlige egnethet». Bestemmelsen oppstiller intet vilkår om at det må foreligge rettslig adgang til å bebygge eiendommen for at en mulig gevinst skal være skattepliktig.

I avgjørelsen i Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau* tok Høyesterett stilling til hvorvidt gevinst ved salg av en fritidsbolig med tolv dekar grunn og strandlinje var skattepliktig etter tomteregelen, da inntatt i landsskatteloven § 43 fjerde ledd. Eiendommen var i salgsprospektet beskrevet som mulig å bebygge med «minst to hytter», dog under forutsetning av dispensasjon fra dagjeldende strand- og fjellplanleggingslov.⁶¹ Høyesterett uttalte at dersom den rettslige hindring nødvendigheten av dispensasjon utgjorde var hensyntatt, eller om kjøperen «(...)har ansett denne mulighet som ubetydelig(...)», må denne vurderingen «(...)legges til grunn for beskatningen.»⁶²

Dette synet kan tas til inntekt for at den rettslige egnethet er nært knyttet mot vederlaget som er svart for den aktuelle eiendom. Dersom vederlaget er vesentlig høyere enn hva som er å anse som markedsmessig for en eiendom som boligeiendom, må det legges til grunn at vederlaget er bestemt av utbyggingsmuligheten, til tross for at det på avtaletidspunktet er forbundet med rettslige vanskeligheter å bebygge den. En mulig gevinst vil dermed være skattepliktig.

I *Midtskau*-dommen uttaler Høyesterett videre at de «rettslige bånd på utnyttelsesadgangen» har relevans i vurderingen av hvorvidt eiendommen er egnet for utbyggingsformål.⁶³ Høyesterett gjentok dette synet i 1991, men uttalte videre at

⁶⁰ Se eksempelvis avgjørelsene i Rt. 2008 s. 362 *Naturbetong* og Rt. 2011 s. 228 hvor en nabo vant frem med at et utbyggingstiltak stred med en privatrettslig servitutt.

⁶¹ Opphevet ved plan- og bygningsloven av 1985. Byggeforbudet i «strandsonen» følger i dag av pbl. § 1-8.

⁶² Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau* (s. 1145)

⁶³ Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau* (s. 1144)

generalplanen gjeldende for den aktuelle eiendom ikke utgjorde et «absolutt hinder mot annen utnyttelse». ⁶⁴ Dette kan tas til inntekt for at det eksisterer en terskel for hvor byrdefull en reguleringsplan, eller annen offentligrettslig rådighetsbegrensning, må være for at utbyggingspotensiale faller bort. Forvaltningen omtaler om «juridisk skikkethet» at det ikke eksisterer lovforbud, servitutter eller annet «(...)mer permanent og ufravikelig hindring for å nytte arealet til bebyggelse(...)». ⁶⁵

Avgjørelsen i Rt. 2008 s. 362 *Naturbetong* dreide seg om fortetting av en tomt på Vinderen i Oslo. En nabo vant frem med at utbygger av naboeiendommen hadde oppført bebyggelse i strid med en strøksservitutt fra 1911. Det er å bemerke at bebyggelsen som sådan ble lovlig oppført etter plan- og bygningsloven. Den aktuelle servitutt var ikke til hinder for at utbyggeren fikk rammetillatelse, jf. pbl. § 21-6. Saken illustrerer hvorledes en servitutt ment å forhindre en viss type bebyggelse, især fortetting, ikke nødvendigvis er til hinder for at slik bebyggelse den er ment å forhindre faktisk blir oppført, og dermed er egnet til å gi utbyggeren en gevinst. Utbyggeren ble i erstatningssaken dømt til å betale naboen en del av prosjektets gevinst. ⁶⁶ Det er følgelig på det rene at utbyggeren, tross det idømte erstatningsbeløp, hadde en betydelig gevinst ved prosjektet. Saken illustrerer dermed hvorledes et privatrettslig byggeforbud ikke nødvendigvis vil være til hinder for tomteutvikling. Videre vil omfanget av den aktuelle servitutt være av betydning. Negative servitutter bør derfor ikke prinsipielt være å anse som et «permanent og ufravikelig» hinder i sammenheng med tomteregelen.

Borgarting lagmannsrett avgjorde i 2004 en sak hvor skattyter forgjeves anførte at gevinst ved salg av tomt tilliggende boligeiendom var skattefri, subsidiært at skattegrunnlaget var satt for høyt. ⁶⁷ Retten uttalte at det foreliggende forslag til reguleringsplan «(...)åpnet for en eller annen form for bebyggelse(...)», og at det uansett foreligger en dispensasjonsadgang etter plan- og bygningsloven.

I avgjørelsen i Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy* fikk skattyter ikke medhold i at gevinsten ved salg av en eiendom stor ca. 3100 dekar bestående av en rekke øyer var skattefri. Eiendommen var av kommunen vurdert lagt ut til friluftsområde, men var også tidligere vurdert benyttet til industri- og havneområde. Høyesterett vektla at vederlaget i vesentlig grad kunne være bestemt at utbyggingspotensialet, også dersom realisering av et slikt potensiale måtte være å anse som urealistisk. ⁶⁸

Hvor grensen går for når en eiendom ikke kan anses som rettslig skikket som tomt må bero på den konkrete sak. Høyesterettspraksis taler imidlertid for at det skal svært mye

⁶⁴ Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy* (s. 210)

⁶⁵ Skatte-ABC 2018/2019 punkt 3.3

⁶⁶ Rt. 2011 s. 228 *Naturbetong II* (avsnitt 68)

⁶⁷ LB-2003-11332

⁶⁸ Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy*

til før en tomt er rettslig uskikket for utbygging.⁶⁹ Planer vedtatt i medhold av plan- og bygningsloven rulleres som utgangspunkt hver valgperiode, jf. pbl. § 10-1. En slik plan fremstår følgelig ikke i utgangspunktet som et absolutt hinder.

Som motsats til en ikke absolutt arealplan nevnes områdevern etter naturmangfoldloven, jf. nml. § 33. Slikt vern fastsettes som forskrift, og er ikke gjenstand for rulling i samme grad som planer vedtatt i medhold av plan- og bygningsloven. Grunneiere og rettighetshavere har etter naturmangfoldloven § 50 rett til erstatning dersom vernet «vanskeliggjør igangværende bruk». Tilsvarende erstatningsbestemmelse finnes ikke i plan- og bygningsloven, sml. pbl. § 15-3. Dette kan tas til inntekt for at slikt vern er verdiforringende for eiendomsverdien. Slik vern kan antas å være nærmere å anse som et absolutt hinder.

Skatte-ABC gir ikke føringer utover de som følger av Brødrene Holm-dommen for hva forvaltningen anser som rettslig egnethet. Dette kan tas til inntekt for at tross Høyesterett har trukket opp enkelte føringer for en eiendoms rettslige egnethet, så finnes det ikke et eller flere konkrete vilkår. Hvorvidt eksempelvis en reguleringsplan utgjør et absolutt hinder må vurderes i hvert tilfelle.

En eiendoms rettslige egnethet i sammenheng med tomteregelen har i mindre grad enn den fysiske egnethet vært gjenstand for drøftelse i sakene for Høyesterett. I de nevnte avgjørelser har Høyesterett uttalt at det skal meget til for at en eiendom skal kunne anses som rettslig uegnet for bebyggelse. Den fysiske egnethet og vederlaget står således igjen som de mest sentrale tolkningsmomenter. Dette fremstår som naturlig. Hvis et vederlag for en eiendom fremstår som så høyt at det ikke kan rettfærdiggjøres på bakgrunn av den eksisterende bebyggelse, eller som følge av kjøperens subjektive motivasjon for ervervet, må vederlaget antas å være bestemt av tomteverdien til tross for om det foreligger rettslige bånd på eiendommen som på det aktuelle tidspunkt gjør den ubebyggelig. Gevinsten må dermed være skattepliktig etter tomteregelen. En slik forståelse gir symmetri med skattereglene ved salg av en ordinær tomt. Gevinst ved salg av slik tomt er skattepliktig uavhengig av hvilke rettslige bånd som finnes på eiendommen, jf. sktl. § 5-2 andre ledd, sml. § 5-30 første ledd.

5.4 Vederlaget

5.4.1 Tolkningsmoment

Av bestemmelsens ordlyd kan det utledes at vederlaget er det sentrale tolkningsmoment for hvorvidt bestemmelsen kommer til anvendelse.⁷⁰ Etter bestemmelsens ordlyd er det ikke tilstrekkelig at eiendommen eksempelvis «finnes egnet for bygging av boliger(...)». Vederlaget må også være fastsatt med en slik utnyttelse av eiendommen som

⁶⁹ Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy* (s. 210)

⁷⁰ Zimmer (2018) s. 267

forutsetning. Videre har også Høyesterett vært tydelig på at vederlaget av særlig vesentlighet, eksempelvis i *Hjertøy*-dommen hvor det ble uttalt at det er avgjørende «(...)hvilken innflytelse muligheten for utbygging har hatt for den samlede prisen(...)».⁷¹

Det bør legges til grunn at kjøpere som ser muligheten for en utvikling av eiendommen evner å betale en høyere pris enn hva markedet er villig til å betale for eiendommen som en ren boligeiendom. At vederlaget er høyere enn hva som er å anse som markedspris kan imidlertid ikke være ensbetydende med at det er bestemt ut fra muligheten til å benytte eiendommen som tomt.

Høyesterett uttalte i avgjørelsen i Rt. 1977 s. 1264 at «hvorvidt en kjøper ut fra sine subjektive omstendigheter er villig til å betale en særlig høy pris for en eiendom eller av spesielle grunner får overta for en særlig lav pris, kan ikke i seg selv være avgjørende.»⁷²

Videre uttales det i avgjørelsen i Rt. 1993 s. 480 at «(...)det utvilsomt ikke gir tilstrekkelig grunnlag for tomtebeskatning at den konkrete kjøper til en eiendom, ut fra sine subjektive bruksforutsetninger, har vært villig til å gi en særlig høy pris for den.»⁷³

En kjøpers subjektive motivasjon for å erverve eiendommen må følgelig utelukkes ved vurderingen av vederlaget. Det er den objektive vurdering av hvorvidt vederlaget er bestemt av muligheten for en mer intensiv bruk som må legges til grunn. Vurderingen må derfor ta utgangspunkt i hvorvidt vederlaget er markedsmessig for den eksisterende boligen på eiendommen som selger kunne solgt skattefritt etter skatteloven § 9-3 andre ledd. Dersom vederlaget er vesentlig høyere enn det markedet er villig til å gi for et tilsvarende objekt, og det aktuelle objekt ikke er egnet for annet enn eksisterende bruk, kan en som utgangspunkt legge til grunn at kjøpers subjektive motivasjon har bestemt vederlaget.

At vederlaget i seg selv utgjør et markedsmessig høyt beløp er heller ikke ensbetydende med at det er å anse som «tomtepris».⁷⁴ Saken i Rt. 1960 s. 1427 gjaldt hvorvidt gevinst ved ekspropriasjonserstatning for et land- og skogbruksareal som skulle benytte til flyplass var å anse som skattepliktig etter tomteregelen, for tilfellet i landsskatteloven § 43 siste ledd. Høyesterett kom til at erstatningen ikke var å anse som «tomtepris» da det i tilstrekkelig grad var godtgjort at at det ved overskjønn var lagt vekt på arealets utnyttelse som jordbrukseiendom. I Rt. 1983 s. 882 hadde en skogbrukseiendom blitt ekspropriert til boligbebyggelse av kommunen. Til tross for at eiendommen skulle benyttes til boligutbygging, fikk skattyter medhold i at ekspropriasjonserstatningen ikke

⁷¹ Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy* (s. 210)

⁷² Rt. 1977 s.1264 *Brødrene Holm* (s. 1269)

⁷³ Rt. 1993 s. 480 *Huse* (s. 485)

⁷⁴ Aarbakke (1990) s. 87

var å anse som tomtepris. Høyesterett fant at vederlaget var fastsatt etter eiendommens egenskaper som skogbrukseiendom.

Ved vurderingen av om vederlaget er bestemt ved muligheten til å utnytte eiendommen på en mer intensiv måte, er det formålet med ervervet som skal legges til grunn, ikke hvilke rettslige og fysiske tiltak kjøperen måtte gjøre på eiendommen etter overtagelse. Det kan således ikke av bestemmelsen utledes et vilkår om at kjøperen etter overtagelse faktisk iverksetter et byggetiltak for å få en mer intensiv utnyttelse av eiendommen. Vederlaget må dermed hevdes å være bestemt av tomtens potensiale snarere enn hva som skjer etterpå.

Eksempel F

Peder Ås eier en herskkelig boligeiendom i Lillevik kommune. Naboeiendommen med et betydelig utbyggingspotensiale er til salgs. Peder Ås er ikke interessert i fortetting av arealer nærme hans eiendom. Etter en lang budrunde med en rekke eiendomsutviklere får Peder Ås aksept for sitt bud på naboeiendommen. Kjøpesummen er langt over markedsverdien for eiendommen som bolig. Vederlaget må dermed være å anse som «tomtepris» til tross for at Peder Ås ikke har til hensikt å bebygge naboeiendommen.

Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1996 s. 932 *Hald* taler til støtte for et slikt syn. Saken gjaldt hvorvidt gevinst salg av en «(...)større eiendom med påstående bolig og garasje(...)» annonsert som «utbyggingseiendom» var skattepliktig etter tomteregelen. Skattyter anførte forgyves at vederlaget ikke var å anse som tomtepris som følge av at det fantes en kjøpergruppe for en slik «eksklusiv boligeiendom». Høyesterett uttalte i denne sammenheng at eiendomserverv utført av kjøpersterke aktører for å hindre fortetting i eget boligområde ikke kan «(...)medføre at disse arealer blir omfattet av begrepet boligeiendom i denne sammenheng.»⁷⁵ Et tilsvarende syn ble uttrykt allerede ved forslag til endring av skattelovene i 1931.⁷⁶ Videre uttaler Aarbakke (1990) med henvisning til omfattende høyesterettspraksis at det er i de tilfeller «(...)eiendommen faktisk ikke skal benyttes til tomteformål at [tomteregelens] annet punktum får størst selvstendig betydning(...)».⁷⁷

Ifølge Zimmer (2018) er «(...)prisen det sentrale moment(...)» i vurderingen av om tomteregelen kommer til anvendelse eller ei.⁷⁸ En eiendoms «pris» kan tolkes som markedsmessigheten av det svarte vederlag sammenlignet med tilsvarende eiendommer. De tidligere nevnte avgjørelser i Rt. 1960 s. 1427 og Rt. 1983 s. 882, sammenholdt med vurderingen av kjøperens subjektive motivasjon for ervervet peker imidlertid hen til at vederlaget størrelse ikke alene avgjør hvorvidt et det er å anse som tomtepris eller ei.

⁷⁵ Rt. 1996 s. 932 *Hald* (s. 937)

⁷⁶ Ot.prp. nr. 43 (1931) s. 7 (høyre spalte)

⁷⁷ Aarbakke (1990) s. 87

⁷⁸ Zimmer (2018) s. 267

5.4.2 Hvilken del av vederlaget er skattepliktig?

Det er etter tomteregulens ordlyd ikke åpenbart om hele eller deler av vederlaget er skattepliktig dersom bestemmelsen kommer til anvendelse på et eiendomssalg. Ordlyden gir likevel visse føringer. Etter første punktum er det fastsatt at «realisasjon av tomt» er skattepliktig, sml. sktl. § 5-1 andre ledd. Videre er en tomt etter bestemmelsens andre punktum «(...)også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal(...)» dersom den er egnet til utbygging. Av ordlyden kan det dermed utledes at når gevinst ved salg av rene tomter er skattepliktig, og som tomter er også å anse «hel eller større del av en eiendom», må følgelig hele eller deler av vederlaget være skattepliktig.

Høyesterett kom i den tidligere omtalte avgjørelsen i Rt. 1964 s. 1241 *Ommang* til at eksisterende boligbebyggelse med naturlig arrondert tomt ikke skulle komme til gevinstbeskatning da dette ga best sammenheng med dagjeldende landsskattelov § 43 andre ledd som fastsatte skattefrihet på visse vilkår for gevinst ved salg av boligeiendom, sml. sktl. § 9-3 andre ledd. Høyesterett stadfestet dette synet i *Midtskautdommen*.⁷⁹

Den del av eiendommen som ellers kunne blitt solgt skattefritt etter skatteloven § 9-3 andre ledd kommer dermed, under forutsetning av at selger oppfyller de til enhver tid gjeldende eier- og botidsvilkårene, ikke til beskatning.

Eksempel G

Peder Ås selger sin boligeiendom til kr. 20 000 000 som han opprinnelig ervervet for kr. 5 000 000. Eiendommen består av en enebolig med hage, samt et større flatt areal adskilt fra både boligen og hagen. Markedspris for tilsvarende eneboliger med tilhørende hage i området er kr. 10 000 000. Det kan dermed legges til grunn at verdien av det adskilte arealet er kr. 10 000 000. Peder Ås' samlede gevinst er kr. 15 000 000, fordelt likt mellom bolig og tomt. Forutsatt at den opprinnelige kjøpesummen også tilskrives likt for bolig og tomt, er den del av gevinsten som kommer til beskatning kr. 5 000 000.⁸⁰

5.4.3 Skattyters forutberegnelighet

Viktigheten av at lovverket er tilstrekkelig klart for skattyter er tidligere omtalt.⁸¹ Det kan diskuteres hvorvidt skattyter har tilstrekkelig forutberegnelighet i lovverket når vederlaget er det sentrale tolkningsmoment. I Oslo og de store byene må det antas å være relativt ukomplisert å avgjøre hvorvidt vederlaget ved et eiendomssalg er bestemt av utbyggingsmuligheten eller ei. I Oslo kan forskjellen i vederlag på en eiendom som boligeiendom og utviklingseiendom være titalls millioner kroner. I mindre befolkede strøk kan forskjellen i vederlag være langt mindre, om enn en forskjell i det hele tatt eksisterer. På steder hvor eiendommer selges med langt lavere frekvens må det dermed være

⁷⁹ Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau* (s. 1144)

⁸⁰ Beskattes med 22 % i 2019. Se punkt 6.6.1.

⁸¹ Se punkt 1.5.2

vanskeligere å avgjøre spørsmålet om et vederlag er å anse som tomtepris eller ei. Det kan eksempelvis tenkes at en boligeiendom ikke er omsettelig med den eksisterende bebyggelse, men kan oppnå et vederlag som for strøket er å anse som markedsmessig dersom den selges som en utviklingseiendom. Etter tomteregelens ordlyd vil et slikt salg være å anse som tomtesalg. Dersom bestemmelsen er velfungerende må det være like stor sannsynlighet for skattyteren i Elverum som den i Oslo å bli gevinstbeskattet etter tomteregelen.

5.5 Fradrag

Etter skatteloven § 9-4 første ledd gis det fradrag «(...)for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig(...)». Zimmer (2018) omtaler denne fradragsretten som «neppe særlig praktisk» i tilknytning til tomteregelen. Sett i lys av utviklingen i eiendomsmarkedet siden starten av 1990-tallet må det sannsynligvis foreligge særs spesielle tilfeller for at det skal kunne oppnås fradragsrett for tap med hjemmel i tomteregelen. Det er imidlertid ikke helt utenkelig at slik fradragsrett kan få relevans i tider hvor eiendomsmarkedet hurtig utvikler seg i negativ utvikling.

Eksempel H

Peder Ås kjøper Boligeiendom A og benytter den som egen bolig. Boligeiendom A er en tomt på tre dekar bebygget med en enebolig. Tomtens beskaffenhet og dens detaljregulering tillater bebyggelse av Boligeiendom A med minst ytterligere én enebolig. Etter at han oppfyller skattelovens vilkår om bo- og eiertid beslutter Peder Ås å selge Boligeiendom A. Siden ervervet hans av eiendommen har eiendomsmarkedet beveget seg i en meget negativ retning. Peder Ås får etter noe tid solgt eiendommen til en eiendomsutvikler, men til en lavere pris enn hva han selv betalte. Likevel er prisen høyere enn tilsvarende boligbebyggelse i nabolaget ettersom eiendomsutvikleren ser potensiale i eiendommen. Oppnår Peder Ås fradragsrett for tapet?

Eksempelet over viser en situasjon hvor skattyter pådrar seg tap ved realisasjon av boligeiendom. Samtidig legges det til grunn at vederlaget er bestemt av mulighet for å benytte eiendommen til utvikling. Videre er eiendommen skikket til utvikling. Tomteregelen kommer dermed til anvendelse, jf. sktl §§ 9-3 åttende ledd bokstav a og 9-4. At skattyter i utgangspunktet har betalt for mye for en eiendom kan ei heller utelukkes.

Om enn adgangen til å oppnå fradrag for tap etter tomteregelen i dag er meget snever, kan det være grunn til å nyansere synet til Zimmer (2018) i noen grad. Det må antas å være ikke usannsynlig at ressurssterke og langsiktige eiendomsutviklere bygger opp tomtebanker i økonomiske nedgangstider.

5.6 Oppsummering

Fra gjennomgangen av gjeldende rett er det verdt å trekke frem de konkrete tolkningsmomenter som skal legges til grunn ved vurderingen av om et salg av en boligeiendom er å betrakte som et tomtesalg:

1. Eiendommen, herunder dens bebygde areal, er egnet for blant annet boligutvikling grunnet dens «beliggenhet og naturlige beskaffenhet», jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav a.
2. Vederlaget er bestemt som følge av muligheten til å benytte eiendommen som nevnt i nr. 1, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav a.
3. Eksisterende boligbebyggelse med naturlig arrondert tomt skal komme til fratrukk i skattegrunnlaget, jf. Rt. 1964 s. 1241 *Ommang*
4. Den eksisterende bebyggelse kan ses bort fra dersom det er klart at den ikke kan understøtte vederlaget for eiendommen, jf. Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm*.
5. Det skal meget til før rettslige bånd, så som reguleringsplaner, gjør en ellers egnet eiendom for utvikling uskikket som utviklingseiendom etter tomteregulens forstand, jf. Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy*.
6. Kjøperens hensikt med eiendomservervet er av større relevans enn de fysiske tiltak som eventuelt måtte skje etter overtagelse, jf. Rt. 1996 s. 932 *Hald*.

Del 2 - Omorganisering av eierskap

6 Eierstruktur

6.1 Begreper

Innledningsvis i denne del presenteres følgende begreper, som er relevante for gjennomgangen:

6.1.1 Fritaksmetoden

Etter skatteloven § 2-38 er aksjeselskap blant annet fritatt for skatteplikt av gevinst «ved realisasjon [...] av eierandel i selskap». Følgelig kan eksempelvis Holding AS skattefritt realisere sine aksjer med gevinst i datterselskapet SPV AS som igjen eier Eiendom A med det resultat at eierskapet til Eiendom A i praksis overføres til kjøperen av SPV AS.

6.1.2 Morselskap

Et morselskap (holdingselskap) er et selskap som eier ett eller flere datterselskap. Disse datterselskapene er gjerne single-purpose selskap. Gjennom fritaksmetoden kan holdingselskapet reinvestere gevinsten ved salg av et datterselskap i andre datterselskap.

6.1.3 Single Purpose Vehicle («SPV»)

Single Purpose Vehicle er en betegnelse på et selskap med snevert formål. På norsk forkortes gjerne Single Purpose Vehicle som «SPV» eller «single purpose-selskap». I sammenheng med eiendom nyttes slike selskap av for å organisere eierskap av én konkret eiendom. Selv om bruk av andre selskapsformer forekommer, er aksjeselskap den klart mest brukte selskapsformen. I det videre vil derfor som utgangspunkt ikke andre selskapsformer omtales.

Single purpose-selskapet har både hjemmel og eierskap til eiendommen. Videre blir aktiviteter knyttet til forvaltning og utvikling av eiendommen kanalisert gjennom selskapet.

Hensikter med å etablere slikt selskap som eier av eiendom kan blant annet være organisering og spredning av risiko i eiendomsporteføljen. Videre medfører slik organisering besparelse av dokumentavgift ved salg all den tid transaksjonen ikke omfatter tinglysning av hjemmel, jf. dal. §§ 6 og 7.

6.1.4 Konsern

Et konsern er en sammensetning av aksjeselskap hvor ett morselskap har eierinteresser i flere datterselskaper, typisk SPVer innen eiendom. Etter aksjeloven er en slik sammensetning av selskap et konsern når morselskapet «(...)har bestemmende innflytelse over et annet selskap.», jf. asl. § 1-3 andre ledd. Det er verdt å bemerke at

adgang til å yte konsernbidrag kun foreligger dersom morselskapet eier «(...)mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet(...)» og representerer samme andel av stemmene i selskapet, jf. sktl. § 10-4.

6.2 Innledning

I første del ble tomteregelen og gjeldende rett presentert. I likhet med andre former for beskatning er det for den enkelte skattyter legitimt å innrette seg etter regelverket slik at skattebelastningen blir lavest mulig. For enkelte skattytere er det også aktuelt å bruke ikke ubetydelig med ressurser for å, på legitimt vis, oppnå lavest mulig skattebelastning.

I denne delen vil det bli belyst hvorvidt skattyter på legitimt vis kan eliminere skatt med hjemmel i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a ved bruk av aksjeselskap i konsernstruktur.

I forbindelse med skattereformen i 1992 omtalt innledningsvis i forrige del ble også en «ubetinget skatteplikt for aksjegevinster og ubetinget fradragrett for tap» innført.⁸² Denne skatteplikten ble omgjort ved skattereformen i 2004 ved innføring av den såkalte «fritaksmetoden».⁸³ Omgjøringen i 2004 la grunnlag for hvorledes eiendom til bruk i næringsvirksomhet, prinsipielt utleie- og utviklingsvirksomhet, i dag som den klare hovedregel organiseres gjennom aksjeselskap i konsernstruktur.

Fritaksmetoden er hjemlet i skatteloven § 2-38. Ved lovendring i 2008 ble fritaksmetoden noe skjerpet ved at tre prosent av den inntekt som var skattefri likevel skulle være å anse som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 2-38 sjetten ledd (fra 7. oktober 2008). Fra 2012 ble denne skatteplikten lempet ved at loven ble endret til dagens ordlyd, slik at den ikke gjelder for utbytte mellom konsernselskap, jf. sktl. § 2-38 sjetten ledd bokstav c første punktum.⁸⁴

6.3 Case

For å belyse problemstillingene i denne del 2 presenteres følgende case som vil henvises til i etterfølgende caseeksempler:

Peder Ås eier og benytter eiendommen Problemveien 1 i Lillevik kommune som egen bolig. Peder Ås har både eid og benyttet eiendommen som egen bolig siden 2010 da den ble ervervet for kr. 10 000 000. Problemveien 1 har et tomteareal på ca. 5 dekar og er i dag bebygget med en enebolig. Problemveien 1 ligger i et område detaljregulert til boligbebyggelse. Utnyttelsesgraden i gjeldende detaljregulering tillater ikke en vesentlig fortetting av Problemveien 1, men kommuneplanen vedtatt i 2017 åpner for en økt fortetting i området. Forutsatt en ny detaljregulering av Problemveien 1 er det påregnelig å kunne bebygge eiendommen med fire tomannsboliger, i tillegg til eksisterende bebyggelse.

⁸² Zimmer (2018) s. 252

⁸³ Zimmer (2018) s. 252

⁸⁴ Prop.78 L (2011-2012) s. 7

Eiendomsmarkedet i Lillevik kommune er godt. Peder Ås vurderer å selge Problemveien 1, men ønsker å maksimere verdien av eiendommen for potensielt å reinvestere overskuddet i nye eiendomsutviklingsprosjekter. Basert på tilsvarende eiendommer i nærområdet anslår han at markedsverdien for Problemveien 1 som boligeiendom er ca. kr. 15 000 000.

Gjennomsnittlig pris pr. kvadratmeter tomt i Lillevik kommune er imidlertid kr. 20 000.

Verdipotensialet for Problemveien 1 er dermed ca. kr. 100 000 000 som utbyggingsareal.

Peder Ås ser dermed en betydelig oppside ved å detaljregulere og potensielt få rammetillatelse for oppføring av ny bebyggelse på eiendommen. Peder Ås ønsker videre å begrense risiko og vurderer derfor gjøre utviklingen av eiendommen gjennom et aksjeselskap.

Caset reiser flere rettslige spørsmål. Dersom Peder Ås ønsker å utvikle Problemveien 1 i et aksjeselskap bør eierskap til eiendommen overføres til dette. For å fullt ut få nytte av fordelene en organisering med aksjeselskap kan gi, bør eierskapet organiseres i en konsernstruktur for å nyttiggjøre seg av fritaksmetoden. For den videre drøftelse er følgende spørsmålet hvorvidt og hvorledes Peder Ås kan etablere slik konsernstruktur for eierskap av Problemveien 1. I sammenheng med slik en drøftelse er det naturligvis relevant hvorvidt en mulig etablering av slik struktur vil være å anse som en omgåelse av skattereglene.

6.4 Skatteplanlegging

6.4.1 Bakteppe

Planlegging for å innrette seg på en måte som gjør skattebelastningen etter det til enhver tid gjeldende regelverk lavest mulig er legitimt. Slik planlegging kan gjøres innenfor de rammer avtalefriheten tilbyr.⁸⁵ Det er dermed et vidt spekter av måter man kan innrette seg for å spare skatt. Videre er det av Høyesterett omtalt som «(...)sikker rett at den skatterettslige virkning av privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt må bedømmes ut fra disposisjonenes reelle innhold.»⁸⁶ Spørsmålet blir følgelig hvor grensen mellom skatteplanlegging og omgåelse av skattereglene går.⁸⁷

For fast eiendom er det meget vanlig å organisere eierskap gjennom aksjeselskap i konsernstruktur.

Caseeksempel A

Peder Ås har fått råd fra sin advokat om å stifte aksjeselskap i konsernstruktur for deretter å hente ut maksimalt verdipotensial i Problemveien 1 gjennom virksomhet i aksjeselskapet. Han stifter dermed stifter SPV-aksjeselskapet Problemveien 1 AS med Problemveien 1 som

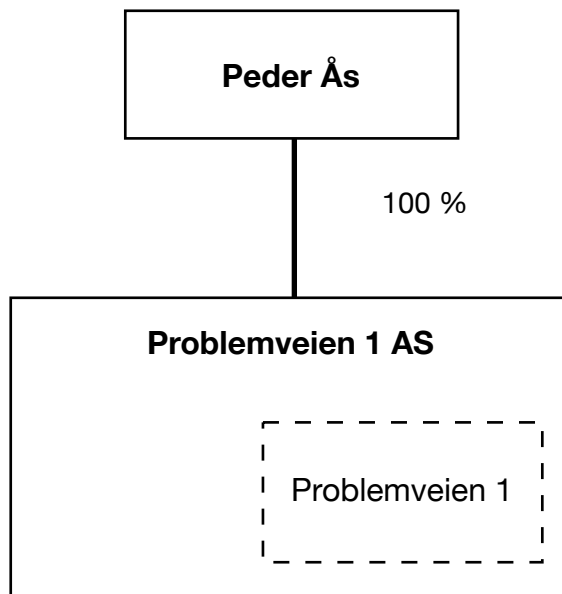
⁸⁵ Zimmer (2018) s. 64

⁸⁶ Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* (avsnitt 46)

⁸⁷ Zimmer (2018) s. 64

tingsinnskudd, jf. aksjeloven § 2-6. Eiendommen verdsettes til tidligere angitte markedsverdi, kr. 15 000 000. Peder Ås utsteder skjøte fra seg selv til Problemveien 1 AS som tinglyses.⁸⁸

I Caseeksempel A inntreer en begivenhet som etter skatteloven § 9-2 er å anse som realisasjon. Peder Ås ville dermed ha måttet skatte av gevinsten dersom han ikke hadde oppfylt vilkårene til eier- og botid, jf. sktl. § 9-3 andre ledd. Eiendommen verdsettes til markedsverdi av tilsvarende boligeiendommer i nærområdet. Med hensyn til vederlaget er det dermed ikke tale om et tomtesalg. Eierskapet til Problemveien 1 etter stiftelsen av aksjeselskapet omtalt i Caseeksempel A er illustrert i Figur A.



Figur A: Eierskap til Problemveien 1 ved stiftelse av aksjeselskap

Det kan imidlertid reises spørsmål ved hvorvidt Peder Ås' realisasjon av Problemveien 1 som tingsinnskudd i sitt eget aksjeselskap er å anse som omgåelse av skattereglene.

Avtalefriheten gjør at det er mulig å organisere seg på en rekke ulike måter med selskapsrettslige konstruksjoner, eksempelvis slik som omtalt i Caseeksempel A. Ellers legitime strukturer kan imidlertid bli ansett for å være utført som ledd i å omgå skattereglene. Med omgåelse forstås å strukturere og tilpasse seg skattereglene, men uten intensjon om å gjøre slike handlinger uten annen hensikt enn å spare skatt.⁸⁹

Skattyter har etter skatteforvaltningsloven § 8-1 en klar plikt til å «(...)gi riktige og fullstendige opplysninger.» Det er derfor viktig å bemerke at det sondres mellom omgåelse og skatteunndragelse. Med skatteunndragelse forstås å oppnå lavere

⁸⁸ Dokumentavgift og tinglysningsgebyr legges således som utgangspunkt til det samlede verdi av Problemveien 1 i Problemveien 1 AS' åpningsbalanse. For enkelhets skyld holdes imidlertid disse beløpene utenfor.

⁸⁹ Zimmer (2018) s. 64

skattebelastning ved å bevisst unndra opplysninger om inntekt og formue fra skattemyndighetene.⁹⁰ Omgåelse vil bli drøftet nærmere under.

6.4.2 Opprettelse av konsernstruktur

I Caseeksempel A stiftes aksjeselskapet Problemveien 1 AS med Problemveien 1 som tingsinnskudd. Peder Ås har dermed fått overført eierskapet til eiendommen til aksjeselskapet han selv eier samtlige aksjer i. Han kontrollerer følgelig fremdeles eierskapet til eiendommen. For å dra nytte av fordelene ved fritaksmetoden må imidlertid en konsernstruktur etableres. Dette kan gjøres på ulike måter. Her legges en trekantfusjon til grunn som gjennomføringsmåte.

Med fusjon forstås sammenslåing av aksjeselskap og er regulert i aksjeloven kapittel 13 og skatteloven kapittel 11.⁹¹

Fusjon innebærer at et aksjeselskap (det overtakende selskap) overtar «(...)et annet selskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser(...)», jf. sktl. § 13-2 første ledd. Fusjon som gjennomføres etter aksjeloven kapittel 13 er etter skatteloven § 11-2 første ledd skattefri ved at det overtakende selskap har plikt til å «(...)videreføre de skattemessige verdiene(...)», jf. sktl. § 11-7. Fusjonen gjennomføres med andre ord med skattemessig kontinuitet. Med skattemessig kontinuitet forstås at begivenheten, i dette tilfellet fusjonen, ikke er å anse som realisasjon og dermed ikke utløser skatteplikt.⁹²

Trekantfusjoner er regulert i aksjeloven § 13-2 andre ledd. Slik fusjon er etter skatteloven § 11-2 første ledd siste punktum fritatt for skatt. I en trekantfusjon gis aksjeeierne i det overdragende selskap aksjer i det overtakende selskaps morselskap i stedet for i det overtakende selskap mot at det utstedes en «fusjonsfordring» fra det overtakende selskap til morselskapet, jf. asl. § 13-2 andre ledd.⁹³ Fusjonsfordringen skal etter aksjeloven § 13-2 andre ledd andre punktum utgjøre «(...)den egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen(...)».

Caseeksempel B

Peder Ås stifter et sidekonsern med «Problemveien 1 Holding AS» som morselskap.

Selskapet «Nye Problemveien 1 AS» stiftes som datterselskap av Problemveien 1 Holding AS for å være overtakende selskap i fusjonen med Problemveien 1 AS. Strukturen er vist under i

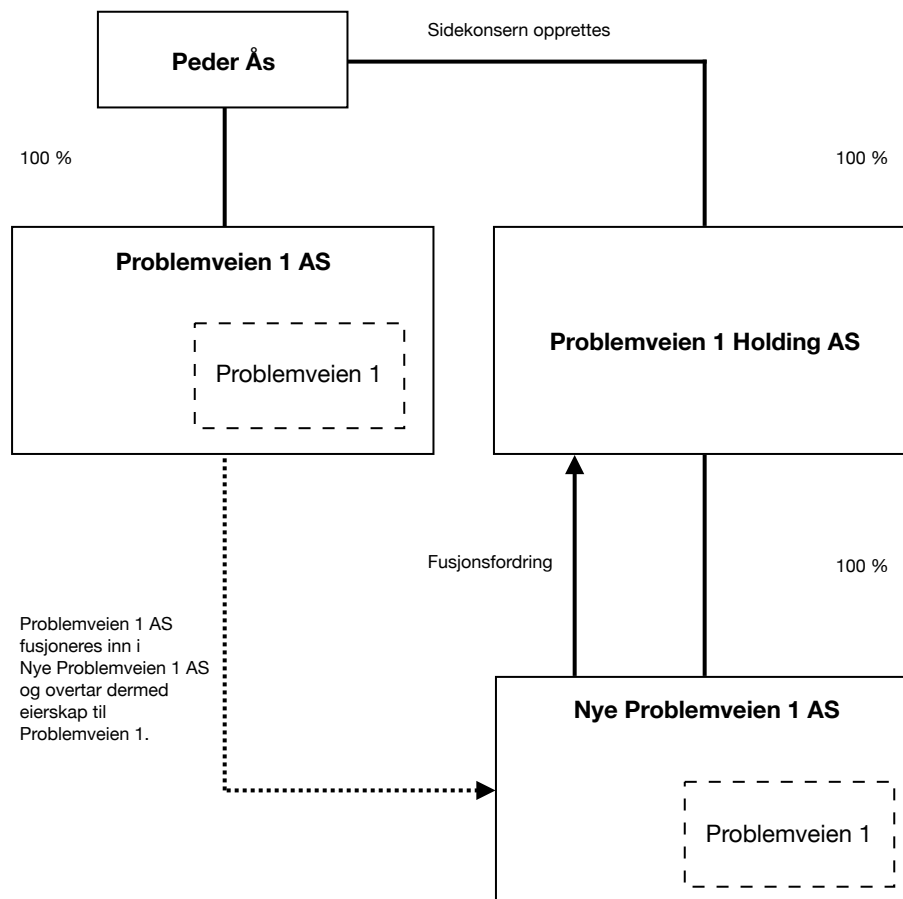
Figur B.

⁹⁰ Zimmer (2018) s. 64

⁹¹ Zimmer (2018) s. 423

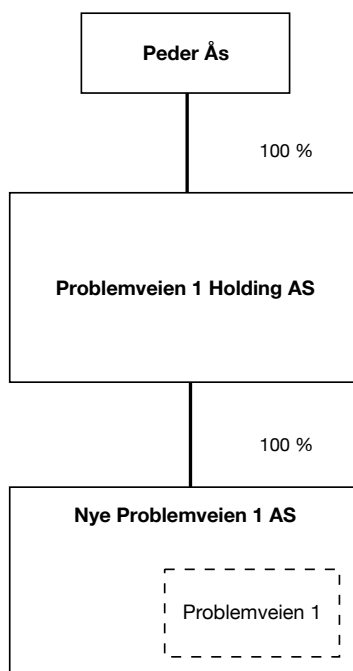
⁹² Zimmer (2018) s. 423

⁹³ Zimmer (2018) s. 423



Figur B: Etablering av konsernstruktur ved trekantfusjon⁹⁴

Etter gjennomføring av trekantfusjonen er Peder Ås i eierposisjon til Problemveien 1 som vist i **Figur C**.



⁹⁴ Sticos Oppslag: Etablering av konsernstruktur punkt 1.1 (figuren er tilpasset Caset)

Figur C: Eierstruktur ved gjennomført omorganisering

Zimmer (2018) fremhever at fusjon i de senere år har blitt mindre relevant i forbindelse med virksomhetssammenslåelse som følge av innføringen av fritaksmetoden.⁹⁵ For tilfellet i Caseeksempelet bør imidlertid en fusjon benyttes for å få reell eier i en eierposisjon gjennom en konsernstruktur. Peder Ås kunne opprettet et sidekonsern som vist i **Figur B** og deretter solgt 100 % av aksjene i Problemveien 1 AS til Nye Problemveien 1 AS og fremdeles endt i samme posisjon som vist i **Figur C**. Han ville imidlertid ved realisasjonen av aksjene i Problemveien 1 AS blitt gevinstbeskattet etter skatteloven § 10-31.

Caseeksempel C

Peder Ås er etter trekantfusjonen i posisjon til å selge Problemveien 1 ved salg av 100 % av aksjene i Nye Problemveien 1 AS. Vederlaget for aksjene tilfaller hans holdingselskap Problemveien 1 Holding AS. En gevinst for holdingselskapet vil etter fritaksmetoden være fritatt for beskatning. Etter Problemveien 1 er detaljregulert selger Peder Ås 100 % av aksjene i Nye Problemveien 1 AS til Marte Kirkeruds eiendomsutviklingsselskap. Vederlaget er kr. 100 000 000.

6.5 Omgåelse

6.5.1 Innledning

Til tross for at det er legitimt for å innrette seg på en måte som gir lavest mulig skattebelastning, må grensen mot omgåelse gå et sted.⁹⁶ Gjennom Caseeksempelet er en fremgangsmåte for omorganisering presentert. Spørsmålet er så om en slik omorganisering er en illojal tilpasning etter skattereglene.

Caseeksempel D

Gjennom de foregående caseeksemplene har Peder Ås innrettet seg etter skattereglene ved å opprette en konsernstruktur for eierskap av eiendommen Problemveien 1 og deretter solgt eiendommen via salg av aksjene i Nye Problemveien 1 AS. Er dette å anse som en omgåelse av skattereglene?

6.5.2 Gjennomskjæringsregelen

Den ulovfestede omgåelsesnormen, eller gjennomskjæringsregelen, har blitt utviklet gjennom mangeårig rettspraksis.⁹⁷ Høyesterett omtaler i avgjørelsen i Rt. 2007 s. 209 *Hex* den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering, hvor «grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.»⁹⁸ Det er følgelig omstendighetene rundt

⁹⁵ Zimmer (2018) s. 423-424

⁹⁶ Zimmer (2018) s. 64

⁹⁷ Zimmer (2018) s. 67

⁹⁸ Rt. 2007 s. 209 *Hex* (avsnitt 39)

skattyterens vurderinger som skal vektlegges. Det er imidlertid ikke ensbetydende med at skattyters begrunnelse ukritisk skal legges til grunn. Det må foretas «(...)en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.»⁹⁹ Videre går totalvurderingen ut på hvilken forretningsmessig konsekvens disposisjonen har og om det «(...)for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen(...)».¹⁰⁰

I følge Zimmer (2018) har dommene Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg* og Rt. 1963 s. 478 *Siraco* begge «(...)vært viktige for utviklingen av omgåelsesnormen(...)».¹⁰¹ Sakene i begge dommene dreide seg om hvorvidt tap i et «tomt» aksjeselskap omfattet av fusjon kunne komme til fradrag i det andre selskap omfattet av fusjonen. Høyesterett kom i begge tilfeller til at tapene ikke kunne komme til fradrag i de sammenslåtte selskapene.¹⁰² Videre uttalte Høyesterett, med henvisning til byrettens dom, i *Kollbjørg*-dommen at det må foreligge en «reell fusjon» for at det sammenslåtte selskapet skal kunne kreve fradrag for det tap det overdragende selskap måtte ha. Med «reell fusjon» forstås at det overtakende selskap overtar virksomheten det overdragende selskap drev forut for fusjonen.¹⁰³

I avgjørelsen i Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* var spørsmålet hvorvidt salget av aksjer i et eiendomsselskap i realiteten var salg av skatteposisjoner.¹⁰⁴ Til tross for at transaksjonen i stor grad var skattemessig motivert uttalte førstvoterende at dette ikke alene kunne grunnngi gjennomskjæring. Hvorvidt transaksjonen har en «(...)forretningsmessig verdi eller realitet(...)» må også vektlegges.¹⁰⁵ Høyesterett kom under dissens (4-1) til at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke fikk anvendelse.¹⁰⁶

I den nevnte avgjørelsen i Rt. 2007 s. 209 *Hex* var spørsmålet hvorvidt krysseierskap i to aksjeselskap var skattemessig motivert. Høyesterett kom til at det forelå grunnlag for gjennomskjæring idet disposisjonen i hovedsak ble ansett for å være skattemotivert og den forretningsmessige verdien av disposisjonen ble vurdert å være minimal.¹⁰⁷

⁹⁹ Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* (avsnitt 50 og 51)

¹⁰⁰ Rt. 2007 s. 209 *Hex* (avsnitt 41)

¹⁰¹ Zimmer (2018) s. 83

¹⁰² Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg* (s. 1198) og Rt. 1963 s. 478 *Siraco* (s. 484)

¹⁰³ Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg* (s. 1196)

¹⁰⁴ Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* (s. 1580)

¹⁰⁵ Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* (s. 1586)

¹⁰⁶ Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* (s. 1589)

¹⁰⁷ Rt. 2007 s. 209 *Hex* (avsnitt 46)

Til sammenligning var spørsmålet i avgjørelsen i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* hvorvidt skattyter kunne kreve fradrag for realisasjonstap som følge salg av aksjer i et utenlandsk selskap i 2001.¹⁰⁸ Høyesterett kom til at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt. Høyesterett vurderte at omstendighetene rundt skattyters realisasjonstap ikke var av en karakter som sannsynliggjorde at formålet var å spare skatt.¹⁰⁹ Skattyter kunne følgelig ikke nektes fradragsrett.

Ved vurderingen av om en boligeiendom lovlig kan overføres til en selskapsstruktur er følgelig formålet med en slik disposisjon avgjørende. *Hex-dommen* viser at det ikke er tilstrekkelig at disposisjonen tilsynelatende er forretningsmessig begrunnet, til tross for at skattyter anfører dette. Informasjonen skattyter hadde tilgang på og omstendighetene rundt disposisjonen må også tillegges vekt.

I avgjørelsen i Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III* var spørsmålet hvorvidt utfisjonering av øvrige aktiva fra et eiendomsselskap som eide en kontoreiendom, og det påfølgende salget av aksjene i eiendomsselskapet var skattepliktig etter gjennomskjæringsregelen. Høyesterett fant det ikke tvilsomt at skattyter hadde hatt skattebesparelse som en viktig motivasjonsfaktor ved å velge den aktuelle struktur i forbindelse med salget av eiendommen. Grunnvilkåret for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var således oppfylt. Ved totalvurderingen kom imidlertid Høyesterett til at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke fikk anvendelse. Som følge av omorganiseringen fikk fritaksmetoden anvendelse, jf. sktl. § 2-38.¹¹⁰ Høyesterett uttalte lovgiver ved innføring av fritaksmetoden har lagt opp til at det er skattemessig attraktivt med selskapsstrukturer slik som tilfellet i saken.¹¹¹ Skattyter fikk dermed enstemmig medhold i at gevinsten ved salget av eiendomsselskapet var skattefritt etter fritaksmetoden.

I forarbeidene til skatteloven § 2-38 uttaler lovgiver at hensikten med fritaksmetoden er å forhindre «(...)at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjeden med norske selskaper (kjedebeskatning).»¹¹²

6.5.3 Skatteloven § 14-90

Gjennomskjæringsregelen er som nevnt over ulovfestet. Skatteloven § 14-90 fastsetter imidlertid at visse selskapsrettslige disposisjoner hvis hensikt er utnyttelse av skatteposisjon kan bortfalle. Bestemmelsen ble innført ved skattereformen i 2004. I forarbeidene uttaler departementet at hensikten ved innføringen av bestemmelsen ikke

¹⁰⁸ Det er verdt å bemerke at realisasjonstapet inntraff før fritaksmetoden ble innført i 2004. Etter fritaksmetoden ville realisasjonstapet ikke vært fradragsberettiget. Se også Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* (avsnitt 42)

¹⁰⁹ Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* (avsnitt 56)

¹¹⁰ Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III* (avsnittene 52 ff.)

¹¹¹ Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III* (avsnitt 66)

¹¹² Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52

var å «(...)begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsaklig er forretningsmessig begrunnet», men dersom transaksjonen er skattemessig begrunnet «(...)skal retten til å utnytte posisjonene falle bort.»¹¹³

I *Armada*-dommen hadde en aksjonær hadde kjøpt ut de øvrige aksjonærene i et aksjeselskap med et betydelig fremførbart underskudd. Det fremførbare underskuddet ble etter ervervet benyttet i aksjonærens konsern. Aksjonæren vant ikke frem med at dennes subjektive motivasjon for transaksjonene måtte legges til grunn. Høyesterett uttalte i denne sammenheng at forskjellen på den den subjektive og objektive vurdering av motivet for næringsdrivende «(...)ikke nødvendigvis er så stor i praksis», da disse må antas å gjøre økonomisk rasjonelle vurderinger.¹¹⁴

I HR-2018-2338-A hadde et aksjeselskap ved dom i lagmannsretten med hjemmel i skatteloven § 14-90 blitt avskåret fra å benytte et større fremførbart underskudd i konsernet som følge av eierskifte i selskapet. For Høyesterett var derfor spørsmålet kun hvorvidt Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsskatt var gyldig.¹¹⁵

6.5.4 Tingsinnskudd - verdsettelse

I Caseeksempel A stifter Peder Ås et aksjeselskap med Problemveien 1 som tingsinnskudd. Verdien av eiendommen ble satt til tilsvarende eiendommens markedsverdi som boligeiendom. Etter aksjeloven § 2-7 siste punktum skal eiendeler benyttet som tingsinnskudd i aksjeselskap «(...)vurderes til virkelig verdi(...)». Ble Problemveien 1 verdsatt til virkelig verdi ved stiftelsen av Problemveien 1 AS?

Aksjeloven gir ikke veiledning om hva som er å anse som «virkelig verdi». Etter regnskapsloven § 4-1 er det et grunnleggende regnskapsprinsipp at «transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet», og videre etter § 4-2 at det «ved usikkerhet skal [...] det brukes beste estimat». Begrepet «virkelig verdi» kan følgelig antas å ikke være av ulik betydning som «markedsverdi», nemlig det vederlag som er mulig å oppnå på det åpne marked fra en interessent uten binding til selger eller det aktuelle salgsgjenstand. Årsregnskapet skal etter regnskapsloven § 3-2a gi et «(...)rettvisende bilde av den regnskapspliktiges [...] eiendeler(...)». En verdsettelse etter beste estimat av eiendelens markedsverdi oppfyller dermed trolig vilkåret om verdsettelse etter virkelig verdi.

Spørsmålet som reises er hvorvidt det urealiserte verdipotensialet i Problemveien 1 burde vært hensyntatt ved verdsettelse av eiendommen som tingsinnskudd.

¹¹³ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 82

¹¹⁴ HR-2017-2410-A *Armada* (avsnittene 40 og 41)

¹¹⁵ HR-2018-2338-A (avsnitt 18)

I presentasjonen av caset er det opplyst at Problemveien 1 i dag er detaljregulert til boligformål, men med en begrenset utnyttelse. Kommuneplanen åpner imidlertid for en fortetting. Fortetting av eiendommen krever følgelig ny detaljregulering, jf. pbl. § 12-3. En slik reguleringsprosess binder opp ressurser i form av tid og kostnad. Utfallet av reguleringsprosessen er ei heller gitt. Kommunen kan ved behandling av private forslag til reguleringsplaner forkaste forslaget og utarbeide alternative forslag, jf. pbl. § 12-11. Videre kan andre ytre forhold så som byggekostnad og boligprisene påvirke eiendommens verdi innen den kan bebygges. En fastsettelse av eiendommens virkelige verdi som tingsinnskudd til den anslåtte verdien ved utbygging bør dermed hevdes å stride med regnskapsloven §§ 3-2a og 4-2 første ledd.

6.5.5 Oppsummering

I Caseeksempel D ble det stilt spørsmål ved om måten Peder Ås hadde innrettet seg på er å anse som omgåelse av skattereglene.

Rettspraksis viser at innrettelse etter fritaksmetoden synes å falle utenfor hva som er å anse som omgåelse. Selskapsrettslige transaksjoner som overfører skatteposisjoner, i hovedsak fremførbare underskudd, har imidlertid i utstrakt grad blitt ansett som omgåelse av skattereglene, både i medhold av skatteloven § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Ved *ConocoPhillips*-dommen anses det om avgjort at utfisjonering og påfølgende salg av eiendeler ikke er omfattet av den ulovfestede omgåelsesregelen.¹¹⁶ Det er imidlertid verdt å bemerke at det har blitt rettet kritikk mot *ConocoPhillips*-dommen da den kan anses for å uthule den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Professor Benn Folkvord konkluderer i sin artikkel om *ConocoPhillips*-dommen i *Skatterett 2015* at «(...)dommen hever terskelen for gjennomskjæring» og legger til rette for en mer «aggressiv skatteplanlegging».¹¹⁷

Å innrette seg slik Peder Ås gjør i Caseeksempelen, bør derfor være å anse som i samsvar med formålet med fritaksmetoden, og dermed ikke en omgåelse av skattereglene etter dagens rettssituasjon.¹¹⁸ Vesentlig for et slikt syn er at Høyesterett har lagt til grunn at skattemotivet i selskapsrettslige transaksjoner ikke er tilstrekkelig for gjennomskjæring dersom transaksjonen for øvrig bærer preg av å ha en forretningsmessig egenverdi. For tilfellet i Caseeksempelen kan det neppe betviles at Peder Ås i betydelig grad er motivert av skattebesparelsen omorganiseringen gir. Omorganiseringen har imidlertid en forretningsmessig egenverdi ved at tillater Peder Ås å stifte et eiendomsaksjeselskap ved bruk av egen eiendom som tingsinnskudd. Slik

¹¹⁶ Zimmer (2018) s. 423

¹¹⁷ Folkvord (2015) s. 163

¹¹⁸ Zimmer (2018) s. 71

gjennomgangen under viser er ikke omorganiseringen egnet til å gi Peder Ås en skattebesparelse dersom hensikten er privat forbruk.

6.6 Skatteeffekter

I det følgende avsnittet gjennomgås de direkte skatteeffekten ved salg av eiendommen presentert i caseeksempelet.

6.6.1 Realisasjon i privat eie

I caset er følgende verdier lagt til grunn for Problemveien 1:

| Begivenhet | Verdi (kr.) |
|------------------------|-------------|
| Erverv (inngangsverdi) | 10 000 000 |
| Boligsalg | 15 000 000 |
| Tomtesalg | 100 000 000 |

Tabell A: Verdimatrise privat realisasjon

Dersom Peder Ås realiserer Problemveien 1 som bolig i privat eie har han en gevinst stor kr. 5 000 000. Ettersom vilkårene for eier- og botid etter skatteloven § 9-3 andre ledd er oppfylt er gevinsten skattefri.

Realiserer Peder Ås Problemveien 1 som tomt i privat eie er gevinsten kr. 90 000 000. Gevinsten skal beskattes i medhold av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a. Av gevinsten tilskrives dog kr. 5 000 000 den eksisterende bolig med naturlig arrondert tomt. Skattepliktig gevinst etter tomteregelen er dermed kr. 85 000 000. Slik gevinst beskattes med 22 % i 2019.¹¹⁹ Peder Ås' nettogevinst er dermed kr. 66 300 000 ved salg av Problemveien 1 som tomt som privatperson.

Uttrykt i kroner er følgelig Peder Ås' skatteposisjon ved salg av Problemveien 1 som tomt som privatperson kr. 18 700 000.

6.6.2 Realisasjon gjennom konsernstruktur

For enkelhets skyld medtas ikke poster som normalt ville komme i tillegg eller til fradrag i kjøpesummen ved salg av eiendomsaksjeselskap, eksempelvis fordringer, gjeld og kjøpers skatteulempe.¹²⁰

¹¹⁹ Regjeringen: Skattesatser 2019

¹²⁰ Bjaaland og Nielsen (2015) s. 113

| Begivenhet | Verdi (kr.) |
|--|-------------|
| Erverv (balanseføres i aksjeselskapet) | 15 000 000 |
| Aksjesalg | 100 000 000 |

Tabell B: Verdimatrise realisasjon aksjer

Peder Ås stiftet Problemveien 1 AS med Problemveien 1 som tingsinnskudd. Verdien ble satt lik boligverdien i selskapets balanse. Ved salg av samtlige aksjer i Problemveien 1 AS har dermed morselskapet en aksjegevinst stor kr. 85 000 000. Aksjegevinsten er etter fritaksmetoden fritatt for beskatning.

Dersom Peder Ås ønsker å benytte hele eller deler av gevinsten til privat forbruk må han ta utbytte fra selskapet. Som utgangspunkt er skattesatsen for slikt utbytte også 22 %. Utbytte til personlige aksjonærer er imidlertid særskilt regulert i skatteloven §§ 10-11 og 10-12. Beregningsmodellen for slike utbytter kalles «aksjonærmodellen».¹²¹ I følgende eksempel forutsettes at Peder Ås tar hele vederlaget fra aksjesalget som utbytte.¹²² Skatten beregnes som følger:¹²³

Først beregnes skjermingsrenten, jf. sktl. § 10-12.¹²⁴ Det forutsettes at Peder Ås ikke tidligere har tatt utbytte fra aksjene, og dermed ikke har ubenyttet skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 andre ledd.

| | |
|--------------------------|------------------|
| Aksjenes inngangsverdi | 15 000 000 |
| Skjermingsrente | 0,7 % |
| Skjermingsfradrag | 1 050 000 |

Tabell C: Beregning av skjermingsfradrag

Deretter må selskapets utbyttekapasitet beregnes. Selskapets overskudd vil komme til ordinær selskapsbeskatning med 22 %:

| | |
|-----------------------------|-------------------|
| Overskudd | 85 000 000 |
| Avsetning for skatt (22 %) | 18 700 000 |
| Grunnlag for utbytte | 66 300 000 |

Tabell D: Beregning av grunnlag for utbytte

¹²¹ Zimmer (2018) s. 323

¹²² Det bemerkes at aksjeloven begrenser adgangen til utdeling av utbytte, jf. asl. § 3-6 og kapittel 8. Hensikten med nærværende eksempel er å illustrere de ulike skattenivåene. Disse begrensningene ses dermed bort fra.

¹²³ Zimmer (2018) s. 329 og Brønnøysundregistrene: Skatt for personlige aksjonærer i aksjeselskap

¹²⁴ Skjermingsrenten er for 2019 0,7 %, jf. Brønnøysundregistrene: Skatt for personlige aksjonærer i aksjeselskap.

Sist beregnes skatt på utbytte:¹²⁵

| | |
|---|-------------------|
| Utbytte | 66 300 000 |
| Skjermingsfradrag | 1 050 000 |
| Utbytte før skattemessig oppjustering | 65 250 000 |
| Beregningsgrunnlag for skatt (oppjusteringsfaktor 1,44) | 93 960 000 |
| Skatt på utbytte (22 %) | 20 671 200 |

Tabell E: Beregning av skatt på utbytte fra aksjeselskap for personlig aksjonær

Peder Ås' utbytte fra selskapet kommer følgelig til beskatning med 31,68 %.¹²⁶ I tillegg kommer selskapets overskudd, tilsvarende aksjegevinsten stor kr. 85 000 000, til beskatning med 22 %. Den totale skattebelastningen for Peder Ås og hans selskap blir dermed 46,32 %.

6.7 Oppsummering

Eierskap av eiendom kan organiseres gjennom selskapsstrukturer. Slik organisering har blant annet til hensikt å spare selger og kjøper for skatt og avgift ved transaksjoner. Skattefritaket etter skatteloven § 9-3 andre ledd vil imidlertid bortfalle da ikke andre enn fysiske personer kan oppfylle vilkåret knyttet til dette.¹²⁷ Hvorvidt skattebelastningen blir redusert ved omorganisering av eierskap er dermed usikkert.

Denne delen er illustrert ved et case hvis gjennomgang av skatteeffekter viser at eiers hensikt med vederlaget er avgjørende for hvorvidt overføring av eierskap til eiendom til en selskapsstruktur er en økonomisk rasjonell beslutning. Dersom hensikten med vederlaget er privat forbruk har etablering av slik struktur intet praktisk formål - det vil snarere eksponere eier for langt mer skatt. For at en strukturering som omtalt over skal ha et praktisk formål må dermed eiers hensikt med gevinsten være å reinvestere denne i andre prosjekter.

¹²⁵ Utbytte etter skjermingsfradrag oppjusteres med faktor 1,44 som grunnlag for beregning av skatt, jf. sktl. § 10-11 første ledd siste punktum.

¹²⁶ «Skatt på utbytte» dividert med «Utbytte før skattemessig oppjustering».

¹²⁷ Se punkt 4.1

Del 3 - Avslutning

7 Er tomteregelen effektiv?

Dersom tomteregelen er effektiv besørger den beskatning av tomtegevinster med begrensede muligheter for skatteyster å unngå slik skatteposisjon.

Til sammenligning utenfor skatteretten nevnes ervervsbegrensningen i eierseksjonsloven § 23 første ledd. Denne begrensningen har lenge kun fått anvendelse når erverver er samme juridiske person. Som følge av dette har regelen kunne omgås¹²⁸ ved etablering av forskjellige aksjeselskap med samme reelle eier. Ved endring av eierseksjonsloven i kraft fra 1. januar 2020 er imidlertid dette «hullet» i lovverket lukket.¹²⁹

Et tilsvarende «hull» kan imidlertid ikke hevdes å eksistere i tomteregelen. Gjennom redegjørelsen i del 2 kan tomteregelen påstås å effektivt fange opp de gevinster tomteregelen skal bringe til beskatning. Kompleksiteten ved å etablere slik selskapsstruktur gjør at den ikke bør anses som et reelt alternativ for den jevne skattyter. Dette gjelder særlig dersom tomtegevinsten ikke er forholdsmessig høy sammenlignet med ordinær boligpris, slik tilfellet trolig vil være utenfor de store byene. Videre må det antas at selgere av boligeiendom, også de som oppnår tomtegevinst, med overvekt vil ha behov for å nytte salgsvederlaget til ny bolig. Dersom målet med å opprette en konsernstruktur ikke er å reinvestere tomtegevinsten i nye prosjekt i konsernet, er øvelsen med å opprette en slik struktur som nevnt over uten økonomisk rasjonell hensikt.¹³⁰

Tomteregelens hensikt må dermed også hevdes å oppfylles, nemlig å beskatte tilfeldige tomtegevinster som ikke er omfattet av skattefriheten etter skatteloven § 9-3 andre ledd. Denne skattefrihetens hensikt er å ikke forhindre mobilitet i boligmarkedet.¹³¹ En lignende mobilitet kan av åpenbare årsaker ikke være relevant for tomtesalg. Rettspraksis har stadfestet skattyters rett til fradrag i skattegrunnlaget for den del av tomtevederlaget som kan tilskrives bolig med naturlig arrondert tomt.¹³² Bestemmelsen kan dermed anses å være en tilstrekkelig sikkerhetsventil for å sørge for at skatteinntekter ikke går tapt.

¹²⁸ Det er å bemerke at begrepet «omgå» her har en annen betydning enn i skatteretten, jf. punkt 6.5.

¹²⁹ Prop.36 L (2018-2019)

¹³⁰ Se punkt 6.7

¹³¹ Zimmer (2018) s. 255

¹³² Se punkt 5.6

8 Er tomteregelen forutsigbar?

Spørsmålet er så om tomteregelen gir tilstrekkelig forutsigbarhet for skatteyter, slik hensikten med gjeldende skattelov var. Det er slik del 1 viser lite nyere Høyesterettspraksis vedrørende bestemmelsen. Dette kan tas til inntekt for at problemstillingene tomteregelen reiser i tilstrekkelig grad er avklart av Høyesterett og at det dermed i liten grad tvistes om beskatning etter bestemmelsen. Gjennomgangen i oppgavens første del viser at Høyesterett i stor grad har klarlagt de spørsmål som kan antas å reises ut fra bestemmelsen. Det er imidlertid ingen selvfølge at dette er tilfellet. Skattelovgivningen er kompleks og det finnes åpenbart omfattende rettspraksis knyttet til skatteloven. Slik gjennomgangen av skatteeffekter i del 2 viste, kan beskatning etter tomteregelen dreie seg om svært store beløp. Det er derfor påfallende at det er svært få avgjørelser knyttet til tomteregelen i de senere år. En forklaring kan være at slike tvister ikke ankes videre fra tingrettene. Den siste publiserte avgjørelse fra tingrettene synes å være dom i Jæren tingrett i 2011.¹³³ Alternativt kan årsaken være at gevinster tomteregelen skal fange opp ikke kommer til beskatning i utgangspunktet. Dersom dette er tilfellet er det verdt å stille spørsmålet hvorvidt det uttalte formål med gjeldende skattelov om forenkling og forbedring av rettssikkerheten for den jevne skattyter i tilstrekkelig grad er oppfylt. Det bør ikke være større sannsynlighet for en skattyter i Oslo med høy tomtegevinst å få denne beskattet, enn for en skattyter på Elverum med en lav tomtegevinst.

Manglende rettspraksis i de senere år trekker i retning av at gevinster bestemmelsen skal fange opp ikke, eller i begrenset utstrekning, kommer til beskatning. Er da bestemmelsen forutsigbar for skattyter? Det bør hevdes at svaret er ja. Som nevnt over har skattyter en klar plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger.¹³⁴ En antagelse om at en skatteposisjon potensielt kan unngås grunnet forvaltningens manglende fokus eller kapasitet til å følge opp en konkret bestemmelse kan ikke gjøres gjeldende som argument for at bestemmelsen er uforutsigbar til skattyters ugunst. Å holde tilbake opplysninger om en tomtegevinst for å unngå beskatning vil være å anse som skatteunndragelse.

Det kan så stilles spørsmål ved hvorvidt bestemmelsen oppfylder sin hensikt dersom det legges til grunn at den ikke kommer til anvendelse. Behovet for tomteregelen har tidligere vært gjenstand for diskusjon. Ved skattereformen i 1992 var det departementets syn at tomteregelen var unødvendig da skatteplikten kunne utledes av den alminnelige hjemmel for beskatning av kapitalgevinster.¹³⁵ Bestemmelsen ble fjernet, dog med unntak av skatteloven § 43 andre ledd bokstav c om «hel- eller delavståelse av jord-

¹³³ TJARE-2011-4763

¹³⁴ Se punkt 6.4.1

¹³⁵ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 306

eller skogbruksområde». Senere i 1992 anbefalte departementet bestemmelsen gjeninnført.¹³⁶ Gjeninnføringen av bestemmelsen ble vedtatt av lovgiver med virkning fra skatteåret 1992.¹³⁷ Skatteplikt for de tomtegevinster tomteregelen fanger opp kunne ha vært utledet av skatteloven § 5-1 andre ledd sammenholdt med skattefritaket etter skatteloven § 9-3 andre ledd. Tomteregelen gir imidlertid anvendere av skatteloven en mer pedagogisk fremstilling av hvorledes tomtegevinster beskattes. Dette må hevdes å være i tråd med gjeldende skattelovs formål om forenkling.

9 Oppsummering

Problemstillingen for oppgaven lød som følger:

Redegjørelse av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a og gjeldende rett. Kan eier av boligeiendom med utbyggingspotensial lovlig strukturere seg ut av skatteposisjon?

Gjennomgangen av skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a og gjeldende rett viste at omfanget av skatteplikten etter bestemmelsen er begrenset til den ubebygde del, eventuelt den del med bebyggelse av «underordnet betydning», av eiendommen som anses skikket for utvikling dersom vederlaget er bestemt av adgangen til slik utnyttelse. Videre viser gjennomgangen at det skal meget til før en eiendom er å anse som rettslig uskikket for utvikling etter tomteregelens forstand.

Innledningsvis ble det antydnet at lovens ordlyd skal veie tungt ved tolkning av skatterettslige spørsmål, særlig som følge av skattyters forutberegnelighet.¹³⁸ Avgjørelsene som er gjennomgått viser en rimelig sammenheng mellom bestemmelsens ordlyd og resultatet.

Eierskap til boligeiendom kan omorganiseres til aksjeselskap i konsernstruktur. En skattyter hvis hensikt er å oppnå lavest mulig skatt, uten å ta sikte på å reinvestere vederlaget, vil imidlertid finne en slik omorganisering økonomisk urasjonell.

¹³⁶ Ot.prp. nr. 64 (1991-1992) s. 9

¹³⁷ Lov 26. juni 1992 nr. 75 om endringer i skatteloven 1911

¹³⁸ Se punkt 1.5.2

Litteraturliste

Lover

- Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven eller Grl.)
- Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911) [Opphevet]
- Lov 10. desember 1971 nr. 103 om planlegging i strandområder og fjellområder (strand- og fjellplanleggingsloven) [Opphevet]
- Lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven eller dal.)
- Lov 26. juni 1992 nr. 75 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
- Lov 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eiendom (avhendingsloven eller avhl.)
- Lov 13. juni 1997 nr. 43 om avtaler med forbruker om oppføring av ny bustad m.m. (bustadoppføringslova eller buofl.)
- Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven eller asl.)
- Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven eller rskl.)
- Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.)
- Lov 27. juni 2008 nr. 71 om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og bygningsloven eller pbl.)
- Lov 19. juni 2009 nr. 100 om forvaltning av naturens mangfold (naturmangfoldloven eller nml.)
- Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven eller sktfvl.)

Lovforarbeider

- NOU 1984:22 Personbeskatning
- Ot.prp. nr. 5 (1909) Angaaende utfærdigelse av skattelove for landet og for byerne
- Ot.prp. nr. 43 (1910) Om utfærdigelse av skattelove for landet og for byerne
- Ot.prp. nr. 43 (1931) Om utfærdigelse av lover, inneholde forandringer i skattelovene for landet og for byene av 18 august 1911
- Ot.prp. nr. 11 (1934) om forandringer i skattelovene for landet og byene av 18. august 1911
- Ot.prp. nr. 22 (1974-75) om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911
- Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) Skatteopplegget for 1987 - Lovendringer
- Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

- Ot.prp. nr. 64 (1991-1992) Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
- Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov
- Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer
- Prop.78 L (2011-2012) Endringer i skatte- og tollovgivningen
- Prop.36 L (2018-2019) Endringer i eierseksjonslova mv. (kortidsutleige, skjerpa ervervsavgrensning og eigarskiftegebyr)

Rettspraksis

Høyesterett

- Rt. 1917 s. 920
- Rt. 1925 s. 862 Braathen
- Rt. 1935 s. 509
- Rt. 1960 s. 1427
- Rt. 1961 s. 1195 Kollbjørg
- Rt. 1963 s. 478 Siraco
- Rt. 1964 s. 1241 Ommang
- Rt. 1973 s. 87
- Rt. 1974 s. 1141 Midtskau
- Rt. 1977 s. 1264 Brødrene Holm
- Rt. 1990 s. 1293 Ytterbøe
- Rt. 1991 s. 207 Hjertøy
- Rt. 1993 s. 480 Huse
- Rt. 1995 s. 872 Eide
- Rt. 1996 s. 932 Hald
- Rt. 1997 s. 779
- Rt. 2007 s. 209 Hex
- Rt. 2008 s. 362 Naturbetong
- Rt. 2009 s. 1208 Hurtigruten
- Rt. 2011 s. 228 Naturbetong II
- Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III (alternativt populærnavn: «Tangen»)
- Rt. 2015 s. 203 Scancem

- HR-2017-2410-A Armada
- HR-2018-2338-A

Annen rettspraksis

- LB-2001-1141
- LB-2003-11332
- TJARE-2011-4763

Forvaltningspraksis

- Skatte-ABC 2018/2019

Litteratur

- Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen (red.). *Rettskildelære*. 2001. 5. utgave, 9. opplag. Oslo: Universitetsforlaget.
- Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 1990. 4. utgave. Oslo: Universitetsforlaget.
- Koch, Sverre E., Carl Erik Krefting og Per Helge Stoveland. *Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom*. 1993. 2. utgave. Oslo: Skattebetalerforeningen.
- Bjaaland, Marianne Raa og Jan-Erik Nielsen. *Eiendomsprosjekter: En praktisk juridisk håndbok*. 2015. 4. opplag. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Folkvord, Benn. *Skatterett 2015 s. 150-164: Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt-2014-227 «Tangen»?.* 2015. Oslo: Universitetsforlaget.
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 2018. 8. utgave, 2. opplag. Oslo: Universitetsforlaget.

Internettkilder og andre publikasjoner

- Språkrådet og Universitetet i Bergen. Ordboksøk «tomt». Hentet 19. januar 2019.
 - https://ordbok.uib.no/perl/ordbok.cgi?OPP=tomt&ant_bokmaal=5&ant_nynorsk=5&begge=+&ordbok= begge
- Regjeringen. Skattesatser 2019. Hentet 9. april 2019.
 - <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatte-og-avgifter/skattesatser-2019/id2614444/>
- Brønnøysundregistrene. Skatt for personlige aksjonærer i aksjeselskap. Hentet 10. april 2019.
 - <https://www.altinn.no/starte-og-drive/skatt-og-avgift/skatt/skatt-for-personlige-aksjonarer-i-aksjeselskap/>
- Sticos Oppslag. Etablering av holdingstruktur. Hentet 16. april 2019.
 - <https://oppslag.sticos.no/#/Emne/VisEmne/7535> (krever innlogging)

- Aftenposten. Boligsalg er skattefritt, tomtslag [sic] er skattepliktig. Hvor går grensen? Hentet 24. april 2019.
 - [https://www.aftenposten.no/osloby/i/zLO5w/Boligsalg-er-skattefritt -tomteslag-er-skattepliktig-Hvor-gar-grensen](https://www.aftenposten.no/osloby/i/zLO5w/Boligsalg-er-skattefritt-tomteslag-er-skattepliktig-Hvor-gar-grensen)
- Hegnar.no. Salg til utbyggere kan gi skattesmell. Hentet 24. april 2019.
 - <https://www.hegnar.no/Nyheter/Eiendom/2016/08/Salg-til-utbyggere-kan-gi-skattesmell>



Norges miljø- og biovitenskapelige universitet
Noregs miljø- og biovitenskapelige universitet
Norwegian University of Life Sciences

Postboks 5003
NO-1432 Ås
Norway