

SKATTERETTLIGE SPØRSMÅL VED UFRIVILLIG REALISASJON



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 591
Leveringsfrist: 25. november 2010

Til sammen 17 927 ord

25. 11. 2010

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Problemstilling og disposisjon	1
1.2	Rettskildebruk	2
2	OM REALISASJON OG UFRIVILLIG REALISASJON	5
2.1	Realisasjon	5
2.2	Nærmere om ufrivillig realisasjon	7
2.3	Ekspropriasjon og ekspropriasjonerstatning	8
3	SKATT VED UFRIVILLIG REALISASJON	11
3.1	Innledning	11
3.2	Skattesatsene	12
3.3	Grensen mellom boligeiendom og tomt	12
3.3.1	Hovedregler og viktige unntak	12
3.3.2	Boligeiendommer med stor tomt	14
3.4	Eiendomsrealisasjon i og utenfor virksomhet	17
3.5	Ulempeerstatning	22
3.5.1	Varig ulempe	23
3.5.2	Midlertidig ulempe	25
3.6	Stripeekspropriasjon og differanseprinsippet	25
3.7	Skatt ved spesielle former for ufrivillig avståelse	28

3.8 Skatteplanlegging ved ekspropriasjon	29
3.8.1 Potensiell gevinst ved skatteplanlegging	29
3.8.2 Omgåelsesnormen	31
3.8.3 Skjæringstidspunktet for eiendomsovergang	35
4 BETINGET SKATTEFRITAK VED UFRIVILLIG REALISASJON	39
4.1 Innledning	39
4.2 Betinget skattefritak som tidfestingsregel – den økonomiske effekt	40
4.3 Hvilke eiendeler omfattes av ordningen?	43
4.3.1 Hovedregel	43
4.3.2 Et spesielt unntak	44
4.4 Hvilke former for ufrivillig realisasjon omfattes?	44
4.4.1 Hovedkategorier	44
4.4.2 Salg under trussel	45
4.4.3 Begrepet «annen ulykke»	46
4.4.4 Nedslakting	46
4.5 Vilkårene	47
4.5.1 Krav til reinvesteringsobjektet etter § 14–70	47
4.5.2 Krav til reinvesteringsobjektet etter §§ 14–71 og 14–72	52
4.5.3 Frist for reinvestering	53
4.6 Virkning for eiertid	56
4.7 Virkning av at reinvestering ikke gjennomføres	59
4.8 Avsluttende merknader	60
REFERANSER	61

1 Innledning

1.1 Problemstilling og disposisjon

Ting kan tapes. Eiendom kan bli krevd tvangsavstått ved ekspropriasjon. Hus kan brenne ned. Slike tap er i skatterettslig sammenheng ufrivillig realisasjon. Ved ufrivillig realisasjon mottar en som oftest en erstatning. En nedbrent bolig utløser en brannerstatning, mens det ved ekspropriasjon skal fastsettes en ekspropriasjonserstatning. Ideelt sett skal slike erstatninger lede til at den som blir utsatt for hendelsen, har den samme formue som før; det skjer et bytte av eiendeler mot rede penger. Skatterettslig blir spørsmålet om et slikt bytte av verdier bør utløse beskatning. Det klare utgangspunkt er at erstatningen er realisasjon av en fordel og at den følgelig beskattes etter hovedregelen i skatteloven § 5-1.

Slik sett kan en si at en ulykke kommer sjelden alene. Den følelsesmessige belastning kan være stor for den som får sin bolig ødelagt ved brann eller sin eiendom tvangsavstått ved ekspropriasjon. Gevinstbeskatningen som realisasjonen ofte medfører, kan i tillegg oppleves hard når en ikke har hatt kontroll med tidspunktet for realisasjonen. For å avdempe de skattemessige konsekvensene ble det ved skattereformen i 1992 innført regler om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon.

Oppgavens mål er å gi en fremstilling av en del skatterettslige spørsmål som kan oppstå ved ufrivillig realisasjon. Det er ikke mulig å behandle alle relevante spørsmål; til det er detaljrikdommen på området for stor. Løsningen blir å omtale de viktigste spørsmålene. Videre går jeg inn på enkelte problemstillinger som i liten grad er behandlet i litteraturen. I tillegg blir det plass for et kritisk syn på enkelte detaljer.

I kapittel 2 går jeg nærmere inn på hva som ligger i det skatterettslige realisasjonsbegrepet, og deretter hvilke hovedformer for ufrivillig realisasjon som skatteretten opererer med. I det videre er det naturlig å dele stoffet inn i to hovedbolker. I kapittel 3 diskuteres de direkte skattemessige konsekvensene som en ufrivillig realisasjon medfører. Hovedvekten av drøftelsen dreier seg om ekspropriasjon av fast eiendom. Viktige spørsmål dreier seg om hvilke erstatninger som utløser skatteplikt og hvilke som ikke gjør det. Videre; hvis beskatning er aktuelt, er temaet hva som er det nærmere innhold i skatteplikten. Et viktig skille går mellom realisasjon i og utenfor virksomhet. Eventuell skatteplikt avhenger av historiske forhold; hvordan en har innrettet seg. I kapittel 4 derimot ser en fremover. Her er spørsmålet hvordan en må innrette seg for at en kan nyte godt av såkalt betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon.

1.2 Rettskildebruk

Legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område, men kravet om at skattemyndighetene må ha hjemmel i lov eller forskrift for å kunne skattlegge er ikke absolutt. Den ulovfestede omgåelsesnormen er et klart eksempel på at det ikke er nødvendig med hjemmel i lov eller forskrift for å pålegge skatteplikt. Det vil føre for vidt å omtale rettskildebildet på skatterettens område i sin fulle bredde. Det henvises til generelle fremstillinger som Zimmer (2009). Et par områder skal imidlertid kort omtales.

Ligningspraksis styrer mange avgjørelser i praksis. Også som en generell rettskilde har ligningspraksis betydning fordi skattyterne kan sies å innrette seg etter praksisen. For at Høyesterett skal tillegge ligningspraksis betydning, er det tradisjonelt stilt opp tre vilkår. Praksis må ha en viss varighet; den må ha en viss frekvens, og den må være noenlunde fast. Fredriksen (2008) konkluderer med at disse kravene er av kumulativ snarere enn fakultativ art.

Ligningspraksis dreier seg om konkrete avgjørelser. En annen side ved rettskildebildet innen skatteretten er ulike typer uttalelser fra departement eller direktorat. Skattedirek-

toratet utgir meldinger der det både tas stilling til konkrete spørsmålsstillinger og gis mer prinsipielle lovtolkninger. Finansdepartementet kommer med uttalelser i brev eller meldinger der en ofte slår fast hva som er gjeldende rett.

En ordning med bindende forhåndsuttalelser (BFU) i skattesaker ble innført i 2001. Slike uttalelser binder ligningsmyndighetene, men ikke skattyter, se Finstad (2003) for en fremstilling av ordningen. Som påpekt av Gjems-Onstad (2003), er det liten grunn til å forvente at noen gjennomfører disposisjoner som ligningsmyndighetene har gått imot i en bindende forhåndsuttalelse; til det er risikoen for å pådra seg høye prosesskostnader for stor.

Mye av tidligere uttalelser og ligningspraksis er oppsummert ved de standpunkter som inntas i den årlige Lignings-ABC (heretter omtalt som ABC) som Skattedirektoratet gir ut, blant annet for å oppnå en likeartet ligningspraksis i landet.

Hvilken rettskildemessig betydning har alle disse uttalelsene, inkludert de som publiseres i ABC? Selv om det er noe omstridt hvilken betydning en bør tillegge ligningspraksis, er det et faktum at Høyesterett tar hensyn til slik praksis. I teorien synes det å være en klart mer avvisende holdning til å legge vekt på administrative uttalelser; disse har i utgangspunktet en beskjeden betydning som rettskilde. I den grad en lovtolkning går i skattyters disfavør, må dette gjelde fullt ut. Høyesterett har ved flere anledninger gått imot uttalelser fra Finansdepartementet, se Zimmer (2009 side 56). Men saken stiller seg etter min mening noe annerledes der uttalelsen går i skattyters favør selv om andre rettskilder kan peke i en annen retning. Hvis en tolkning står i ABC år ut og år inn, gjør det samme hensyn seg gjeldende som når en vurderer betydningen av ligningspraksis: Skattyterne vil ha innrettet seg etter standpunktet. I motsetning til en del ligningspraksis vil standpunktene inntatt i ABC være svært tilgjengelige for skattyterne.

Altså; i spørsmål der en administrativ tolkning går i skattyters favør er det naturlig å tillegge tolkningen en viss vekt. En kan vel forvente at slike saker sjelden kommer opp i

rettspraksis siden det ville bety at ligningsmyndighetene går imot sin egen uttalelse. Men det kan tenkes at ligningsmyndighetene ønsker å endre praksis. Høyesterett har i flere saker uttalt seg om forholdet mellom ligningspraksis og loven. I Rt 2001 1444 *Skøyen Næringspark* uttaler førstevoterende:

Det må etter min mening anses klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyteren. Hensynet til forutberegnelighet tilsier dette. Innrettelseshensynet gjør seg etter min mening klart gjeldende også når det gjelder en praksis av varighet som i vår sak. På den annen side kan det selvsagt pekes på betenkeligheter ved at ligningsmyndighetene avskjæres fra å korrigere en praksis som ved fornyet overveielse anses for å være i strid med en riktig forståelse av skatteloven. Imidlertid foreligger jo alltid muligheten for å bringe spørsmålet om endring frem for lovgiver.

Hensynet til innrettelse, forutberegnelighet og likebehandling tilsier at ligningsmyndighetene også kan bli bundet av sine generelle uttalelser. I denne fremstillingen, der det på enkelte områder foreligger lite høyesterettspraksis, men en del uttalelser og ligningspraksis, legges det til grunn at disse uttalelser bør ha en viss vekt når de går i skattyters favør. Men der ligningsmyndighetene tar stilling til tvilsomme spørsmål i skattyters disfavør, gjelder reservasjonen mht rettskildemessig vekt med full tyngde.

2 Om realisasjon og ufrivillig realisasjon

2.1 Realisasjon

Skattesystemet bygger på et bredt sammensatt skattegrunnlag. I tillegg til løpende inntekt eller avkastning, inngår også verdiendringer på formuesobjekter i skattegrunnlaget. Med det som utgangspunkt blir spørsmålet: Når skal slike verdiendringer skattlegges?¹ I prinsippet kan en velge den normale periodisering for utligning av skatt, kalenderåret. Det innebærer i så fall at en hvert år vurderer verdistigning på formuesobjektet, og lar denne verdistigning inngå i den alminnelige inntekt som kommer til beskatning. Mot dette taler to hensyn. For det første er det store praktiske problemer med å verdsette alle tenkelige formuesobjekter som skal inngå i skatteberegningen. Det vil gå med store ressurser for å gjennomføre slike estimater, og det vil knytte seg stor usikkerhet til mange av dem. For det annet, skattlegging av verdistigning som ikke manifesterer seg i form av penger, kan være vanskelig rent likviditetsmessig å betjene for skattyter.

Lovgiver har valgt å knytte skattlegging av verdistigning til begivenheten *realisasjon*. Begrepet er nærmere definert i skatteloven (sktl) § 9–2 første ledd der det heter at realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett. Det følger at normalt salg eller hel ødeleggelse ved f eks brann er realisasjon, mens gave eller arv ikke er det.² Eiere av formuesobjekter kan sies å ha et betinget skattefritak for

¹ Som alltid i skatteretten er det slik at gevinster utløser skatt, mens tap gir fradragsrett. I det følgende diskuteres begrepet realisasjon ut fra den forutsetning at det er oppstått en gevinst.

² Sammenlign sktl § 9–2 første ledd bokstav a og f med sktl § 9–2 tredje ledd bokstav a og b.

verdistigninger; så lenge en beholder formuesobjektet, slipper en skatt på verdistigning. Ved salg derimot kommer den samlede verdistigning til beskatning.

Ved å knytte skatteplikt til realisasjon, oppnår en to ting: Den skattbare gevinst – akkumulert verdistigning gjennom eiertiden – kommer klart frem gjennom vederlaget som ble betalt, og ved realisasjon får en normalt tilført likvide midler som en kan betale skatten med. Poenget må imidlertid ikke trekkes for langt. Også bytte av formuesobjekter, jf sktl § 9–2 første ledd bokstav c, regnes for realisasjon. I et slikt tilfelle har en ikke noen klar indikasjon på hvordan objektet skal verdsettes, og det tilflyter heller ikke skattyter noen likvide midler. Tilfellet illustrerer at en ikke kan ivareta de grunnleggende hensyn bak realisasjon som innvinningskriterium fullt ut; skulle en ikke regnet bytte, dvs objekt mot objekt i stedet for objekt mot penger, som realisasjon, ville det åpnet opp for uheldige tilpasninger og en skattemessig favorisering av transaksjonsmønstre som ikke er samfunnsøkonomisk optimal.

Begrepet realisasjon ble innført ved skattereformen i 1992. Langt på vei svarer begrepet realisasjon til begrepet *avhendelse* som ble brukt tidligere. Avhendelse var definert som overføring av eiendomsrett mot vederlag. Tidligere praksis vil derfor være relevant der begrepene overlapper. Det følger av sktl § 9–2 første ledd, og forarbeidene poengterer dette, at realisasjon utvider begrepet avhendelse i én retning: Tilfellet der tingen går tapt, f eks ved brann, regnes også som realisasjon.³ Realisasjon forutsetter ikke, i motsetning til avhendelse, at det finner sted noe eierskifte.

Reglene om at realisasjon utløser gevinstbeskatning beskjæres av to regelsett, ett regelsett angår fortiden (hvordan en har innrettet seg), mens et annet angår fremtiden (hvordan en vil innrette seg). For det første er enkelte objekter omfattet av skattefritak for gevinst dersom visse vilkår er oppfylt. Det praktisk viktigste eksemplet er salg av boligeiendom der skattefrihet knyttes til eier- og brukstid de to siste år, jf sktl § 9–3 annet ledd. For det annet har en regler om betinget skattefritak for enkelte objekter;

³ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) punkt 29.2.3.1 bokstav b.

skattefritak kan oppnås dersom en reinvesterer i tilsvarende objekt innen en viss frist etter realisasjonen, jf sktl § 14–70.

2.2 Nærmere om ufrivillig realisasjon

De praktisk viktigste formene for ufrivillig realisasjon er antakelig ekspropriasjon, salg under trussel om ekspropriasjon og ulykke i form av brann. Begrepet ufrivillig realisasjon kan ha en vid betydning der mange former for ufrivillige avståelser og tap omfattes, og det kan ha en snevrere skatterettslig definisjon. I denne fremstillingen brukes begrepet ufrivillig realisasjon hovedsakelig i den betydning som faller inn under skattelovens regler om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, jf §§ 14–70 til 14–72. De nærmere detaljer om hva begrepet omfatter blir behandlet i avsnitt 4.4 der lovteksten om betinget skattefritak gjennomgås.

Ufrivillig realisasjon er *realisasjon* slik det defineres i skatteretten, dvs at det må dreie seg om eiendomsovergang mot vederlag eller opphør av eiendomsrett, jf sktl § 9–2 første ledd. Tvangsavståelser etter tvangsfullbyrdsloven og konkurs faller utenfor reglene om betinget skattefritak og behandles ikke her. Et spesielt emne, vernevedtak av skog, har likheter med ufrivillig realisasjon, og omtales kort i avsnitt 3.7.

Opphør av eiendomsrett i form av tyveri eller ødeleggelse er realisasjon, men ikke enhver ødeleggelse er realisasjon. Når skatteloven bruker uttrykket «opphør av eiendomsrett» må det bety at en taler om fullstendig ødeleggelse. Innen skatteretten er det følgelig et viktig skille som går mellom hel og delvis ødeleggelse; kun hel ødeleggelse er realisasjon. Ved delvis ødeleggelse bygger man etter forarbeidene til skattereformen i 1992 på en forutsetning om at en eventuell erstatning brukes til å reparere den ødelagte tingen.⁴ Videre er realisasjon i form av ødeleggelse ikke knyttet til at det betales noe vederlag eller erstatning. Hel ødeleggelse uten erstatning vil naturlig-

⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) punkt 29.2.3.1 bokstav b.

vis ikke gi noen skattbar gevinst, men realisasjonen vil representere et fradragsberettiget tap som har en skattemessig effekt.

Alle typer fysiske formuesobjekter kan være utsatt for ødeleggelse. For bygninger og skog er brann et praktisk eksempel. Naturkatastrofer i form av storm, flom eller leirras kan også fullstendig ødelegge bygninger. Det er vanskeligere å tenke seg fullstendig ødeleggelse av tomter i form av naturkatastrofer. Tomter kan imidlertid bli fullstendig uegnet for bebyggelse ved reguleringsaktivitet, jf bestemmelsen i tidligere plan- og bygningslov av 1985 § 32 om erstatning.

2.3 Ekspropriasjon og ekspropriasjonserstatning

Ved ekspropriasjon er det ekspropriasjonserstatningen som er utgangspunktet for hvilken skatt avhender eventuelt må betale. Dels vil nivået på erstatningen bestemme den skattbare gevinst, og dels vil erstatningens sammensetning, dvs hvilke ulike typer tapsposter den består av, bestemme hvor stor del av erstatningen som kommer til beskatning. Ekspropriasjon og fastlegging av vederlaget er store rettslige områder som det må avgrenses mot i denne oppgaven, der vi konsentrerer oss om de skatterettslige spørsmål. Enkelte trekk og begreper omtales imidlertid kort.

Mange tiltak gjennomføres ved at partene inngår frivillige avtaler. Men er behovet hos tiltakshaver tilstrekkelig stort, og frivillig avtale ikke er mulig å oppnå eller anses uhensiktsmessig, hjemler ekspropriasjonsinstituttet i siste instans avståelse av eiendom med tvang, jf legaldefinisjonen i oreigningsloven § 1. I tillegg til ekspropriasjon etter oreigningsloven, er det vanlig med ekspropriasjon som har hjemmel i vegloven og i plan- og bygningsloven av 2008. Den som eksproprierer omtales som *ekspropriant*, mens den som blir utsatt for ekspropriasjon omtales som *ekspropriat*.

Ekspropriasjon kan ses på som en nødløsning. I forskrift til oreigningslovens § 29 heter det at en i alminnelighet bør forsøke å komme frem til en minnelig ordning før spørsmålet om ekspropriasjon tas opp. Skatterettslig er ekspropriasjon og salg under trussel

om ekspropriasjon langt på vei likestilt. Det er således normalt ikke noe å tjene på å velge den ene eller annen løsning for den som må avstå areal. Ett forhold kan imidlertid utgjøre en skatterettslig viktig forskjell på de to formene for eiendomsovergang. Det dreier seg om tidspunktet for eiendomsovergang hvis en planlegger overføring av eiendommen til arvinger (forskudd på arv), mer om dette i avsnitt 3.8.

Den som mister sin eiendom ved ekspropriasjon, har krav på erstatning for sitt tap. Rettspraksis rundt kravet i Grunnlovens § 105 om «full Erstatning» utviklet lenge prinsippene for erstatningsutmålingen. Vederlagsloven regulerer nå fastlegging av erstatningene. Den prosessuelle fremgangsmåten for å fastsette erstatning ved ekspropriasjon er regulert i skjønnsloven.

Erstatning baseres på det høyeste av salgsverdi eller bruksverdi av den avståtte eiendom med fradrag for fordeler og påplussing for ulemper som angår en eventuell gjenværende del av eiendommen, jf vederlagsloven §§ 4, 8 og § 9. En viktig modifikasjon til at salgsverdi er avgjørende følger av § 5 tredje og fjerde ledd. Verdiendringer som skyldes «oreigningstiltaket», skal ikke tas hensyn til. Heller ikke andre verdiendringer som kan henføres til investeringer som eksproprianten har gjennomført de siste ti år før skjønnet holdes, skal inngå i erstatningen.

3 Skatt ved ufrivillig realisasjon

3.1 Innledning

I dette kapitlet legges hovedvekten på ekspropriasjon av fast eiendom. Likestilt med ekspropriasjon er salg under trussel om ekspropriasjon. Først gjennomgås hvilken skattebelastning som (ufrivillig) realisasjon faktisk medfører i og utenfor virksomhet. En fremstilling av skattereglene for ufrivillig realisasjon følger dels reglene for gevinstbeskatning ved ordinær realisasjon. Rettspraksis som omhandler frivillig salg, vil derfor også være relevant for tilfellene som angår ufrivillig realisasjon. Et viktig tema er grensen mellom eiendommer som kommer inn under regler om skattefritak etter sktl § 9–3 annet og fjerde ledd, dvs bolig- og fritidseiendommer, og andre eiendomstyper. Denne grensedragningen omtales i avsnitt 3.3 Et annet viktig tema som behandles i avsnitt 3.4, dreier seg om hvorvidt ekspropriert eiendom er å oppfatte som driftsmiddel i virksomhet eller ikke.

I de senere avsnitt i kapitlet er det sentrale skatterettslige problemstillinger knyttet til ekspropriasjon som behandles. Dette dreier seg om den skattemessige behandlingen av ulempeerstatning og såkalt stripeekspropriasjon. Kapitlet avsluttes med en diskusjon av en type skatteplanlegging som kan være aktuell ved varsel om ekspropriasjon.

I rettsteorien er det primært Sandvik (1978, 1985, 1990) som i nyere tid har behandlet temaet skatt og ekspropriasjon. Siden han skrev, har det skjedd en del endringer i skattereglene som forsvarer en ny behandling av temaet. Det tidligere viktige skillet mellom realisasjon av landbruksjord (skattefritt på visse vilkår) og tomt (skattepliktig) er falt bort. Videre har realisasjonsbeskatning for virksomheter undergått store endringer. Deler

av Sandviks fremstilling er imidlertid fortsatt relevant, og i det videre vil det både trekkes på og henvises til hans arbeider.

3.2 Skattesatsene

Enkelte realisasjonsgevinster er skattefrie, jf sktl § 9–3. I det tilfelle at en gevinst er skattepliktig, må det sondres mellom om skattyter driver virksomhet eller ikke. Realisasjon utenfor virksomhet beskattes etter sats for alminnelig inntekt, for tiden 28 prosent. Den samme sats benyttes for selskaper som selskapslignes siden disse betaler 28 prosent i statsskatt.

For realisasjonsgevinster i virksomhet er situasjonen en helt annen. Slike realisasjonsgevinster regnes for personinntekt, dvs at avhender i tillegg til 28 prosent i kommune- og statsskatt også må betale trygdeavgift og eventuell toppskatt av gevinsten. Trygdeavgift er 7,8 prosent for primærnæringene, mens den er 11 prosent for virksomhetsutøvere utenfor primærnæringene. Toppskatt er enten 9 prosent eller 12 prosent. Av dette følger at den maksimale skattesats for virksomhetsutøvere for tiden er 51 prosent. Imidlertid avdempes den potensielt høye skatten på realisasjonsgevinster for virksomhetsutøvere av regelen om gevinst- og tapskonto i sktl § 14–52, jf § 14–45.

3.3 Grensen mellom boligeiendom og tomt

3.3.1 Hovedregler og viktige unntak

Utgangspunktet ved realisasjon av fast eiendom er at gevinst er skattepliktig inntekt etter sktl § 5–1 første ledd «enhver fordel vunnet ved ... kapital». Skatteplikten gjelder både utenfor virksomhet, jf sktl § 5–1 annet ledd første punktum, og i virksomhet, jf sktl § 5–30 første ledd. Grensen mellom tomt og boligeiendom er viktig fordi realisasjon av tomt stort sett følger hovedregelen om at gevinst er skattepliktig, mens det derimot gjelder betydelige unntak fra skatteplikt ved salg av bolig- og fritidseiendom utenfor virksomhet, jf sktl § 5–1 annet ledd annet punktum.

Gevinst ved salg av tomter har vi lang tradisjon for at skattlegges. Allerede i 1911, ved innføring av byskatteloven, ble tomtsalgsgevinster i bystrøk regnet som inntekt som var skattbar. Fra 1934 gjaldt en tilsvarende regel over alt, også på landet (Kock *et al.* 1993 side 91).

Tomt kan defineres som ubebygget areal som egner seg for bebyggelse. Grensen mellom tomt og annet ubebygget areal, herunder landbruksjord og skogsareal, var tidligere viktig siden det gjaldt omfattende unntak fra skatteplikt ved avhendelse av landbruks-eiendommer. Den nærmere karakterisering av eiendommen er nå av mindre betydning bortsett fra i følgende tilfelle: Både sktl § 5–1 og § 5–30 henviser til at det gjelder særregler for realisasjon av formuesobjekt etter kapittel 9 i skatteloven. Ved ufrivillig realisasjon er det to bestemmelser som i så måte er skatterettslig relevante. Etter § 9–3 annet ledd er gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, og ulike typer leiligheter skattefrie hvis eier tilfredsstiller et krav om eiertid og egen utnyttelse av eiendommen. Tilsvarende gjelder at realisasjon av fritidseiendom er skattefri etter § 9–3 fjerde ledd hvis vilkår om eier- og brukstid er tilfredsstilt. Siden fritidseiendommer typisk har en mindre intens bruk enn boligeiendommer, gjelder det et krav om lengre eier- og brukstid for disse sammenlignet med boligeiendommer.

Det kan oppstå en rekke rettslige problemstillinger knyttet til vilkårene for skattefritak etter § 9–3, men det gjør seg ikke gjeldende noen forskjell med hensyn til avhendelsesmåte. Vurderingen blir den samme enten det er tale om frivillig salg eller ufrivillig realisasjon. Hvis en ikke oppfyller vilkår om eier- og brukstid ved ufrivillig realisasjon, vil gevinst ikke være skattefri. Den som havner i en slik situasjon, er henvist til å benytte seg av reglene om betinget skattefritak ved reinvestering i tilsvarende eiendom. Dette rettsområdet behandles i kapittel 4. Problemstillingene knyttet til vilkårene om eier- og brukstid i § 9–3 er grundig behandlet i den generelle skatterettslige litteratur, og det henvises til denne, se f.eks. Zimmer (2009 sidene 233–242). Ett trekk ved vilkåret om

eiertid i § 9–3 annet og fjerde ledd diskuteres imidlertid i avsnitt 4.6 der det ses i sammenheng med regelsettet om betinget skattefritak i skattelovens kapittel 14.

3.3.2 Boligeiendommer med stor tomt

Det er klart at bestemmelsen om skattefritak for boligeiendom innebærer at en ser bygning og tomten den står på under ett. Det er ikke slik at skattefritaket kun gjelder bygningen, og at en må skille ut tomtens verdi for gevinstberegning. Dette må følge av betegnelsen «boligeiendom» i sktl § 9–3 annet ledd. Skattefritak ved realisasjon av bolig- og fritidseiendommer etter § 9–3 annet og fjerde ledd gjelder imidlertid ikke uavhengig av den bebygde eiendommens størrelse. Dette følger av § 9–3 åttende ledd bokstav a som setter opp to kumulative vilkår. I den grad arealet er bebyggelig, og vederlaget i vesentlig grad er bestemt av denne muligheten, så vil deler av eller hele gevinsten være skattepliktig. Avgrensingen av skattefritaket som følger av åttende ledd i § 9–3, reiser det rettslige spørsmålet: Hvor stor må eiendommen være for at eiendommen med allerede bebygd areal likevel skal anses egnet for videre bebyggelse? Eventuelt kan en stille spørsmålet på en annen måte: Hvor går den nedre grense for den bebygde eiendommens areal som gjør at en ikke rammes av tomtsalgsbestemmelsen i åttende ledd?

I Rt 1964 1241 slo en fast at «ikke bare bebyggelsen, men også en naturlig arrondert tomt bør holdes utenfor gevinstberegningen». Formuleringen «en naturlig arrondert tomt» går igjen i rettsavgjørelser og ligningspraksis. Uttrykket tar hensyn til blant annet bebyggelsen, den lokale topografi og adkomstmuligheter, og hva som er vanlig tomtestørrelse i området.

I Rt 1974 1141 *Midtskau* var det tale om en strandeieendom på 12 dekar med sommerhus. Ligningsnemnda hadde lagt til tre dekar tomt til sommerhuset; dette arealet kunne holdes utenfor gevinstbeskatning, mens nemnda mente at ni dekar av tomten skulle gevinstbeskattes. Høyesterett var ikke enig. En pekte på at en rimelig del av tomten

burde ligge rundt huset, og i tillegg hadde skattyter krav på god kontakt med strand og båt plass siden både bruksverdi og omsetningsverdi av eiendommen var avhengig av at en fikk tilfredsstilt det som Høyesterett omtalte som feriebehov. En tre dekar stor tomt ble ansett som for liten. Argumentasjonen ble imidlertid også knyttet opp til det kumulative vilkåret i § 9–3 åttende ledd om at vederlaget også må reflektere at det er betalt tomtepris.

Et par dommer kan belyse rekkevidden av de to vilkårene i § 9–3 åttende ledd bokstav a. I den omtalte Midtskau-dommen stod striden blant annet om det første vilkåret; dvs hvorvidt arealet var egnet for bebyggelse. Så å si hele eiendommen lå innenfor byggeforbudsområdet etter dagjeldende strandlov. Skattyter erkjente at tomten fysisk var egnet for bebyggelse, men at den rettslig ikke var det pga byggeforbudet, og følgelig at tomtebeskatning dermed var utelukket. Motparten, Bamble kommune, mente omsetningsprisen reflekterte den høye sannsynligheten for at en ville oppnå dispensasjon fra byggeforbudet. Høyesterett avviste ikke kommunens argumentasjon, men kom til at den ikke var grundig nok.

I Rt 1996 932 var det igjen tale om salg av boligeiendom med stor tomt; en «prakt-eiendom». Den nye eier ønsket ikke å bebygge eiendommen ytterligere. Skattyter anførte forgjeves at salget ikke kunne regnes for tomtsalg overhodet. Det ble argumentert med at det var et marked for boliger med store ubebygde tomter, og salget måtte derfor regnes for et skattefritt salg av boligeiendom i sin helhet. Selv om vederlaget var høyt, skyldtes ikke det muligheten for ytterligere bebyggelse. Høyesterett reserverte seg mot denne argumentasjonen. De slo fast at det er en øvre grense for hva som er en naturlig størrelse for en boligtomt. Førstevoterende uttalte:

Jeg vil i tillegg fremheve den begrensning som ligger i begrepet boligeiendom. Det forhold at det finnes enkelte kjøpere som er villige til å betale meget betydelige beløp for omfattende arealer for å unngå bebyggelse i nærheten av deres bolig, kan ikke medføre at disse arealer blir omfattet av begrepet boligeiendom i denne sammenheng.

Det er også viktig å være klar over at sktl § 9–3 åttende ledd kan hjemle tomtebeskatning av hele eiendommen selv om det dreier seg om en boligeiendom som ikke gir rom for ytterligere bebyggelse. Dette var tilfellet i Rt 1977 1264 *Brødrene Holm*. En eiendom i Tromsø var fullt bebygd; det var ikke plass til flere hus. Bygningene ble i all hovedsak brukt til bolig. De var gamle, men moderniserte, vel vedlikeholdte og fullt brukbare for sitt formål. Likevel fikk ikke avhender gjennomslag for sitt standpunkt om at salg av eiendommen ikke kunne regnes for skattbart tomtosalg etter dagjeldende skattelov § 37.

Avgjørelsen har betydning ut over den konkrete saken pga den skatterettslige definisjon av tomtebegrepet som Høyesterett ga:

Ved bedømmelsen av om salg av en fullt bebygd eiendom må anses som tomtosalg må den første forutsetning for et bekreftende svar være at den alminnelige omsetningsverdi av eiendommen i det vesentlige er upåvirket av bebyggelsen. Har bebyggelsen slik økonomisk betydning at den nevneverdig øker eiendommens verdi utover den ubebygde grunns omsetningsverdi, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning av en oppnådd gevinst.

Denne formuleringen må fortsatt være aktuell ved tolkning av dagens sktl § 9–3 åttende ledd. På grunn av strøkets utvikling over tid med kraftig økning i tomteprisene – flere bygninger var sanert i nærheten for å muliggjøre en mer intens bruk av et sentralt byområde – ble eiendommens bebyggelse ansett for kondemnabel ut fra en økonomisk vurdering. Resultatet var at realisasjonen ble ansett for et skattepliktig tomtosalg.

Dersom en tilsvarende boligeiendom blir ekspropriert for å muliggjøre nødvendig byutvikling, kan resultatet lett bli det samme som i dommen fra Tromsø. Hvis ekspropriasjonserstatningen reflekterer strøkets tomteverdi, og bebyggelsen ikke kan sies å gjøre noe fra eller til mht eiendommens verdi, kan sktl § 9–3 åttende ledd begrunne at den ufrivillige realisasjonen fører til gevinstbeskatning. For bolig- eller

fritidsboliger med kondemnabel bebyggelse, er en altså i grenseland mht de skattemessige effektene som ufrivillig realisasjon medfører. Enten eiendommen karakteriseres som en boligeiendom eller tomt, så vil ekspropriasjonsvederlaget være det samme hvis en har gjennomført skjønnet etter de korrekte prinsipper. Skatterettslig blir imidlertid effekten dramatisk forskjellig. I det første tilfellet får en skattefritak etter sktl § 9–3 annet ledd, mens en i det siste tilfellet blir gevinstbeskattet med hjemmel i § 9–3 åttende ledd.

Etter denne gjennomgang av en del praksis, er spørsmålet om en kan trekke noen nærmere slutninger om hva det ligger i uttrykket «en naturlig arrondert tomt» som kan unntas fra gevinstbeskatning ved realisasjon av bolig- eller fritidseiendom. Strengt tatt kan man ikke sette opp noen standard for hva som er en passende tomt rundt en bygning. Det er de to vilkårene i loven som setter rammen. Ved realisasjon av forholdsvis små tomter med bebyggelse der det ikke er opplagt at tomtebeskatning skal finne sted, er det vilkåret om at vederlaget må være vesentlig bestemt av muligheten for bebyggelse som står sentralt i vurderingen. Ved realisasjon av et stort areal med litt bebyggelse, er det klart at det går en grense; en del av arealet vil klart bli vurdert etter reglene for tomtebeskatning. Hvis ikke spesielle hensyn gjør seg gjeldende, setter antakelig ligningskontorene passende tomtestørrelse noe sjablongmessig basert på eiendomstype og strøk. For enkelte områder kan vel 2–3 dekar passere som en passende tomt, mens i andre områder vil 1 dekar være normen. Hvorvidt eiendommen ligger innenfor eller utenfor et naturlig ekspansjonsområde for bebyggelse kan influere på denne vurderingen.

3.4 Eiendomsrealisasjon i og utenfor virksomhet

Dersom ekspropriat bruker arealet i næring, vil realisasjon medføre at gevinst inngår i virksomhetsinntekten. Det følger av sktl § 12–10 at virksomhetsinntekt inngår i personinntekt. Følgelig vil en måtte betale toppskatt og trygdeavgift av slike realisasjonsgevinster. Andre som ikke bruker arealet i næring, slipper unna med å få gevinsten tillagt alminnelig inntekt som en kapitalgevinst. Den skatterettslige sjargong er at hvis en

gevinst inngår i grunnlaget for beregning av bruttoinntekt, da taler man om *brutto-beskatning*. Hvis derimot gevinsten kun skal inngå i alminnelig inntekt som en kapitalgevinst, da er det tale om *nettobeskatning*.

For gårdbrukere som driver alminnelig jordbruk, har det vært en betydelig skatteskjerpelse de senere år med hensyn til realisasjon av areal. Tidligere gjaldt det et generelt skattefritak ved realisasjon hvis en hadde eid eiendommen i ti år eller mer og eiendommen ble realisert – frivillig eller ufrivillig – som landbrukseiendom. I den grad salgsvederlag eller ekspropriasjonserstatning var basert på tomteverdi gjaldt det imidlertid ikke noe skattefritak. I 2005 ble realisasjon fra landbrukseiendom stort sett likestilt med realisasjon i annen næring; et unntak som er lite relevant ved ufrivillig realisasjon, gjelder riktignok fortsatt for landbruksvirksomhet, jf sktl § 9–13. Enkelte forhold demper imidlertid skattebelastningen. Fra 2008 blir tomtegevinster inntil kr 150 000 fra alminnelig jordbruk eller skogbruk ikke tillagt personinntekt, jf sktl § 12–11 fjerde ledd.⁵ Det ble dessuten gitt overgangsregler ved lovendringen i 2005 for landbrukseiendommer som da kunne ha vært solgt skattefritt. Inngangsverdi på eiendommene, unntatt boligdelen, kan oppreguleres. I praksis medfører overgangsordningen at det kun er verdistigning etter 2004 som kommer til beskatning for disse eiendommene.⁶

Det er strengt tatt to vilkår for at gevinst som stammer fra realisert areal, blir ansett som personinntekt: En må drive virksomhet i form av enkeltpersonforetak, jf sktl § 12–10, og arealet må være knyttet til virksomheten, jf sktl § 5–30 første ledd, dvs at arealet må anses som et driftsmiddel. De fleste gårdbrukere har organisert sin virksomhet som enkeltpersonforetak. Ved etablering av foretaksmodellen for enkeltpersonforetak vurderte en hvorvidt gevinster på driftsmidler burde inngå i beregningen av personinntekt. Finansdepartementet konkluderte nokså kortfattet:

⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (1997–1998) punkt 25.

⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 20.3.2.

Foretaksmodellen har som siktemål å beskatte den del av virksomhetsinntekten som overstiger en risikofri avkastning. Gevinster og tap er en del av virksomhetsinntekten. Etter departementets vurdering bør gevinster og tap på driftsmidler dermed inngå i personinntekten.⁷

I landbruksvirksomhet er situasjonen ved realisasjon av produktiv jord denne: Alternativet til realisasjon er fortsatt drift som vil gi en skattbar virksomhetsinntekt hvert år som bruttobeskattes. Salg av slik produktiv jord, eller jord som aktivt brukes som driftsmiddel i virksomheten, kan sammenlignes med å realisere de fremtidige inntektene «i en jafs». Det er naturlig at slikt salg behandles skattemessig som virksomhetsinntekt, dvs at gevinst bruttobeskattes.

Den skattemessige behandlingen av realisasjon av uproduktiv jord er derimot mindre opplagt. I kjølvannet av skatteskjerpelsen i 2005 fulgte det flere forespørsler om bindende forhåndsuttalelser der problemstillingen gjennomgående var om planlagt frivillig salg av areal skulle regnes for virksomhetsinntekt eller som kapitalgevinst. En gjennomgang av enkelte av disse vil tjene som eksempel på praktiske problemstillinger og hvordan ligningspraksis for tiden er. Selv om faktum i disse sakene dreide seg om planlagt frivillig salg, vil løsningen være like relevant hvis det dreier seg om ufrivillig realisasjon med følgende reservasjon: Det er for så vidt to problemstillinger som reises ved frivillig salg. For det første er det et spørsmål om arealet er å anse som driftsmiddel med den følge at gevinst inngår i virksomhetsinntekt. Hvis arealet ikke er driftsmiddel, kan gevinsten likevel anses som virksomhetsinntekt hvis avhender har vært en aktiv part ved tilrettelegging av salget, for eksempel i forbindelse med regulering av det solgte areal til hyttetomter. Denne siste problemstillingen er mindre relevant ved ufrivillig realisasjon, og blir ikke nærmere drøftet i det videre. Den første problemstillingen – grensen for når et areal anses som driftsmiddel i virksomhet – er i høyeste grad relevant ved ufrivillig realisasjon også.

I BFU 2006 44 var problemstillingen om salg av 22 dekar til hyttetomter av en landbrukseiendom på nærmere 400 dekar var salg av driftsmiddel. Av det aktuelle 22

⁷ Innst. O. nr. 125 (2004–2005) punkt 3.3.4.1.

dekar store arealet hadde 1 dekar vært brukt til fruktdyrking, men driften var opphørt for fem år siden. Det dyrkede arealet ble ikke lenger ansett for egnet til drift etter de moderne krav til vanning og arrondering. De resterende 21 dekar bestod av berg og fjellknauser. Skattyter håpet åpenbart på at et slikt areal som var uegnet for landbruksvirksomhet, ikke skulle anses for driftsmiddel.

I Rt 1981 534 slo Høyesterett først fast at en «ikke-bruk av en tomt over et langt tidsrom, kan medføre at karakteren av driftsmiddel i næring går tapt». Men etter en konkret vurdering kom Høyesterett at tomten som var anskaffet for bruk i næringsvirksomhet, og som også var brukt i næring, ikke hadde tapt sin karakter av driftsmiddel selv om tomten ikke hadde vært brukt på 55 år. I en uttalelse inntatt i Utv 1981 72 kom Finansdepartementet til at en tomt som var anskaffet for å brukes som driftsmiddel, men som ikke var tatt i bruk likevel, var å anse som et driftsmiddel.

I den konkrete saken synes det imidlertid som om Skattedirektoratet gikk enda lenger enn det en kan slutte av disse uttalelsene ettersom de lanserer det generelle synspunktet at uproduktive områder ikke skal holdes utenfor begrepet driftsmiddel hvis det er tale om en landbrukseiendom. De uttalte:

Skattedirektoratet bemerker til skattyters beskrivelse av det aktuelle tomteområdet at norske jord- og skogbrukseiendommer ofte består av en blanding produktive og uproduktive områder uten at det derved er naturlig å skille ut de uproduktive delene og ikke anse dem som driftsmiddel for virksomheten.

I BFU 2006 33 var situasjonen denne: Skattyter eide en eiendom på 1000 dekar. På ti dekar ble det drevet leirskole og for øvrig hadde tidligere eier bygslet bort 11 hyttetomter. Skattyter ønsket å selge 36 hyttetomter. Spørsmålet var om tomtearealet som var planlagt solgt, var å regne som driftsmiddel i virksomhet slik at gevinsten ville regnes for virksomhetsinntekt. Skattedirektoratet kom til at «drift av leirskole og bortfeste av hyttetomter var forskjellige økonomiske aktiviteter og videre til at hyttetomtene

ikke var driftsmiddel i slik virksomhet». Følgelig var det ikke grunnlag for bruttobeskatning etter denne grensedragningen.⁸

I BFU 2006 39 var det igjen spørsmål om gevinst ved salg av areal til hyttetomter ville bruttobeskattes. Skattyter hadde drevet jordbruk, men driften var nedlagt for ca 20 år siden. Han hadde senere leid ut bygninger på eiendommen til et aksjeselskap, som han selv hadde stiftet, og som drev med torvproduksjon. Skattedirektoratet fant at jordbruksvirksomheten var opphørt og at eiendommen ikke kunne anses som driftsmiddel i utleievirksomheten. Det var derfor ikke grunnlag for bruttobeskatning.

Spørsmålet om bruttobeskatning er nøye knyttet til formuleringen i sktl § 5–30 første ledd om at fordel vunnet ved virksomhet omfatter fordel vunnet ved realisasjon av formuesobjekter *i virksomheten*. Hvis det realiserste formuesobjektet (tomten) ikke har tilknytning til virksomheten, blir det ikke bruttobeskatning. Sammenligner en de omtalte bindende forhåndsuttalelser fra 2006, ser en at det etter Skattedirektoratets vurdering i BFU 2006 44 knapt er åpning for å unngå bruttobeskatning hvis arealet er del av et alminnelig gårdsbruk i aktiv drift; dette gjelder samme hvor perifert arealet er i driften eller virksomheten. For andre virksomhetsutøvere derimot som besitter tomtearealer, skal det mindre til for å oppnå nettobeskatning så sant tomtearealet ikke er nødvendig i virksomheten som utøves. Det kan være vanskelig å identifisere hvor grensen etter ligningspraksis går for utøvere som ikke driver alminnelig jordbruksvirksomhet. Et grensetilfelle er behandlet i BFU 2006 59.

For gårdbrukere skal det tilsynelatende lite til før arealet anses relatert til virksomheten. Gevinst blir tillagt virksomhetsinntekt der høyeste marginalsatt for tiden for gårdbrukere er 47,8 prosent. Det gjelder for så vidt de samme regler for landbruksnæringen som for andre næringer; grunnareal som ikke defineres som næringsareal, skal ikke bruttobeskattes ved salg. Finansdepartementet slo dette fast ganske nylig, og la til at hvis «det heller ikke har vært drevet annen næringsdrift på det solgte arealet, bortfaller

⁸ Imidlertid ble vurderingen til Skattedirektoratet likevel at salget ble å regne for virksomhetsinntekt på grunn av skattyters aktive rolle i tilretteleggingen av salget.

spørsmålet om bruttoskatteplikt som følge av at det da dreier seg om tomtsalg utenfor næring».⁹ Uttalelsen står i kontrast til det prinsipielle standpunkt som Skattedirektoratet inntar i BFU 2006 59. En hypotese er at Skattedirektoratets omfattende tolkning av næringsareal, er den som har fått gjennomslag i ligningspraksis. Motivet for den innskjerping av skatteplikten for gårdbrukere som fant sted i 2005, var at næringen skulle ha tilnærmet de samme regler som andre næringer. Tidligere var landbruksnæringen tilgodesett med gunstige skatteregler ved realisasjon. Spørsmålet er om en i praksis er endt opp med et system der det nå er gårdbrukere som beskattes hardest ved realisasjon.

3.5 Ulempeerstatning

Ulempeerstatning knytter seg til verditap på gjenværende eiendom. Hjemmel for å gi ulempeerstatning er vederlagsloven (orvl) § 8. Første punktum i orvl § 8 legger opp til at vederlag for ulempe på resteiendom kan være innbakt i vederlaget for avstått grunn; en får erstatning bare «så langt dette ikkje vert dekt av vederlaget for den egedomen som vert avstått». Det er et faktum at enkelte skjønn fastslår erstatningen som en helhet der det tas hensyn til både avstått areal og ulemper for gjenværende eiendom. Ordlyden i § 8 må ikke oppfattes som en oppmuntring til slik praksis. Snarere er det en påpekning av at hvis skjønnet allerede har tatt hensyn til ulempene ved fastsettelse av erstatning for arealavståelse, så kan en ikke i tillegg få en særskilt ulempeerstatning. De skatterettslige problemer som oppstår ved skjønn der arealerstatning og ulempeerstatning er sammenblandet, vil fremgå av den videre diskusjon nedenfor og i avsnitt 3.6 om stripeekspropriasjon.

Annet punktum i orvl § 8 innskrenker området for ulempeerstatning; ikke enhver ulempe som ekspropriasjonen fører med seg, utløser erstatning etter vederlagsloven. I den grad det er selve grunnavståelsen som medfører en ulempe, eller tiltaket medfører ulempe kun for resteiendommen, er en innenfor området der det kan kreves ulempeerstatning.

⁹ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 25.3.

Ulemper som flere eiendommer i området blir utsatt for pga ekspropriasjonstiltaket – såkalte allmenne ulemper – blir derimot behandlet på en annen måte. De som opplever slike ulemper, har kun krav på erstatning i den grad tålegrensen etter naboloven eller forurensningsloven overstiges. Både ekspropriet og naboer som ikke må avstå grunn, likebehandles i så måte. Den skattemessige behandling av erstatning for ulempe – enten hjemmel for erstatningen er vederlagsloven eller naboloven – følger imidlertid det samme spor, se like nedenfor.

3.5.1 Varig ulempe

Den skattemessige behandling av de egentlige ulempeerstatninger avhenger av om ulempen er varig eller midlertidig. En varig ulempe representerer et verdifall for resteiendommen. Gevinstbeskatning er knyttet opp til begrepet realisasjon, og siden resteiendom ikke er realisert, kommer en slik ulempeerstatning ikke til beskatning ved utbetaling. Den grunnleggende dom som slår fast at slik ulempeerstatning ikke kommer til beskatning, er Rt 1927 501 *Hønefoss Bryggeri*. I tillegg til grunnerstatning for avstått areal fikk bryggeriet tilkjent en ulempeerstatning fordi ekspropriasjonen ville fordyre en eventuell utvidelse av bryggeriet. Høyesterett kom til ulempeerstatningen hverken var inntekt eller vederlag for avstått areal og at det følgelig ikke var noe grunnlag for beskatning.

Erstatningen skal imidlertid føres til fradrag i resteiendommens inngangsverdi. Først ved en eventuell senere realisasjon av resteiendommen, vil ulempeerstatningen komme til beskatning. Prinsippet om nedskrivning følger for så vidt av alminnelige regnskapsprinsipper, men slås også fast av Skattedirektoratet i en uttalelse gjengitt i Utv 1980 718: «Skattedirektoratet antar at den delen av erstatningen for tilpasningstap som refererer seg til en varig verdinedgang på eiendommen vil være skattefri. Beløpet må imidlertid gå til nedskrivning for kostprisen på eiendommen med virkning for eventuelt senere gevinstoppgjør».

Selv om slik nedskrivning fører til at kostpris blir negativ, skal den gjennomføres. Bare på den måten sikres det at hele erstatningen kommer til beskatning hvis eiendommen realiseres. Et eksempel vil illustrere sammenhengen:

Eksempel 1: En tomt har i år 0 verdi 100 med inngangsverdi 20. Ved realisasjon av hele eiendommen blir gevinsten 80, og med skattesats på 28 prosent utgjør gevinstskatt 22,4. Anta i stedet for realisasjon av hele eiendommen at en del av den eksproprieres. Erstatning for avstått grunnareal settes til 30. Det antas at resteiendom har verdi lik 50 etter ekspropriasjon. Følgelig settes ulempeerstatning til 20. Inngangsverdi for hele eiendommen må fordeles på de to delene; anta at delene kan verdsettes til samme pris pr kvadratmeter. For eksproprietert del er inngangsverdi: $30 \times 20/100 = 6$. Gevinstbeskatning for denne del blir da: $(30 - 6) \times 0,28 = 6,72$. For resteiendommen er inngangsverdi lik $70 \times 20/100 = 14$. Etter nedskrivning av inngangsverdi med ulempeerstatningen blir inngangsverdi for den beholdte del av eiendommen: $14 - 20 = -6$. Anta at resteiendom selges etter 4 år for 58,5 (fire prosent årlig prisstigning). Ved salget blir gevinsten: $58,5 - (-6) = 64,5$. Gevinsten er altså høyere enn salgsvederlaget siden inngangsverdi er negativ. Skatten blir $64,5 \times 0,28 = 18,06$. Nåverdi av denne fremtidige skatten med diskonteringsrente på 4 prosent er lik: $18,06/1,04^4 = 15,44$. Nåverdi av samlet skatt for eksproprietert er da $6,72 + 15,44 = 22,16$. Samlet skatt i det siste tilfellet – dvs skatt på eksproprietert del pluss fremtidig skatt forbundet med en tenkt realisasjon av resteiendommen – er tilnærmet lik skatten som ville oppstått ved realisasjon av hele eiendommen straks; denne ble beregnet til 22,4 ovenfor. Forskjellen i dette eksemplet må søkes i det faktum at det er verdi av resteiendom på 50 som er gjenstand for verdiøkning, ikke potensiell gevinst på 56 i år 0.

I eksemplet over så vi at samlet skatt blir tilnærmet lik i de to tilfellene, men skatteberegningen får ikke frem den vesentligste fordelene for skattyter ved at ulempeerstatning ikke kommer til beskatning før realisasjon av resteiendom. Den største fordelene består i at en del av fremtidig realisasjonsgevinst, dvs ulempeerstatningen, kommer til utbetaling straks og kan gi en årlig avkastning.

I den grad en del av ulempeerstatning går med til å utbedre varige ulemper som er oppstått på resteiendommen, skal denne del av erstatningen ikke gå til fradrag i kostprisen. Delen kommer heller ikke til beskatning. Tankegangen er at deler av resteiendommens verdifall dermed gjenopprettes, og at det følgelig ikke har skjedd noen realisasjon for denne del.¹⁰ Eksempler på utbedringer av ulemper som har oppstått ved

¹⁰ Jf Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) punkt 29.2.3.1.

ekspropriasjonstiltak, kan være oppsetting av støyskjerm eller gjerde og dreneringsarbeid.

3.5.2 Midlertidig ulempe

Midlertidig ulempe benevnes også som tilpasningstap i skjønnsgrunnene. Tilpasningstap forekommer ofte ved ekspropriasjon av deler av landbrukseiendommer. Et eksempel: Ekspropriasjon medfører at en del produktive frukttrær går med. Nyplanting på annet sted medfører reduserte avlinger i noen år. Erstatning for tapet kan sammenlignes med at en får en del av tapt fremtidig inntekt utbetalt straks. Erstatningen må følgelig regnes for skattbar inntekt. Dette er i tråd med uttalelsen i Utv 1980 718: «Den delen av erstatningen for tilpasningstap som er gitt på grunn av reduserte avlinger og ekstrautgifter til jordarbeiding i et visst antall år etter oppdyrkingen, må anses som skattepliktig».

3.6 Stripeekspropriasjon og differanseprinsippet

Ofte eksproprieres bare en stripe av en eiendom. Spesielt vanlig er det ved ekspropriasjon til veiformål eller til kraftlinjer. Arealet som medgår til slike trafikkårer eller kraftgater, har sjelden noen selvstendig omsetningsverdi. Dersom en ikke kan verdsette arealet etter omsetningsverdi, dvs hovedregelen i vederlagsloven § 5, blir spørsmålet om en må verdsette det etter bestemmelsen om bruksverdi i § 6 siden det høyeste av salgsverdi og bruksverdi skal legges til grunn, jf vederlagsloven § 4. Bruksverdi for en stripe av boligeiendom kan være svært lav. En kan da ende opp med liten eller ingen erstatning. Et slikt resultat vil være i strid med prinsippet i Grl § 105 om full erstatning.

Rettspraksis har utviklet det såkalte differanseprinsipp for erstatningsutmåling i slike tilfeller. Prinsippet ble første gang formulert i Rt 1966 1478: «Dersom [avhender] skal få erstattet hele sitt individuelle tap på grunn av avståingen, må erstatningen minst svare til differansen mellom omsetningsverdien av eiendommen før avståingen og omsetnings-

verdien etterpå». I den senere kjennelse Rt 1976 1507 *Sandefjord* utdypes betraktningen om verdidifferanse som den korrekte utmålingsmetode i slike tilfeller. Selv om praksis kan karakteriseres som noe vakkende en viss tid etter Sandefjord-kjennelsen, virker det nå som skjønnsrettene bruker differanseprinsippet i stor utstrekning. Eksempler på nyere skjønn der differanseprinsippet brukes er Gulating lagmannsretts overskjønn av 7. 8. 2009 og Borgarting lagmannsretts overskjønn av 26. 10. 2010.

Differanseprinsippet reiser to skatterettslige problemstillinger. Det første problemet består i hvordan den erstatning en kommer frem til basert på differanseprinsippet, skal karakteriseres. Er den et vederlag for det avståtte areal (grunnerstatning) eller en ulempeerstatning for gjenværende eiendom? Spørsmålet er viktig fordi det i det førstnevnte tilfellet ofte vil være aktuelt med skatt, mens ulempeerstatning regulært ikke beskattes, se avsnitt 3.5.

Selve bruken av differanseprinsippet tilsier at ulempe for resteiendom utgjør en vesentlig del av erstatningen; prinsippet gir en fremgangsmåte i tilfellene der det ikke er naturlig å ta utgangspunkt i salgsverdi eller bruksverdi for det avståtte areal. Men ofte vil det være et element av både ulempeerstatning og verdi av stripeareal som inngår i utmålingen. I en sentral formulering fra Sandefjord-kjennelsen sies det:

Ulempene for den gjenværende eiendom vil ofte være en dominerende faktor, og det vil vanskelig kunne trekkes et skarpt skille mellom omsetningsverdi eller bruksverdi på den ene side og ulemper på den annen side. Man vil vanligvis være henvist til å utmåle erstatningen på grunnlag av en differansebetraktning hvor erstatningen – med visse unntak – settes til forskjellen mellom verdien av eiendommen med det areal som skal avstås, og verdien uten dette areal.

Uttalelsen viser at det kan bli vanskelig å behandle erstatninger basert på differanseprinsippet skattemessig. Før Sandefjord-kjennelsen var antakelig skjønnsrettene mer påpasselige med å differensiere mellom hva som var grunnerstatning og hva som var ulempeerstatning, enn hva de var etter kjennelsen; slik er det i hvert fall beskrevet av

dommer Tønseth i hans votum i Rt 1984 369. Etter Sandefjord-kjennelsen inviterte den fremgangsmåte som differanseprinsippet beskriver, til at begrepene grunnerstatning og ulempeerstatning fløt sammen. Sett fra skattyters side er det spesielt uheldig dersom skjønnsretten for så vidt baserer erstatning for en stripe på differanseprinsippet, men av praktiske grunner likevel utmåler erstatningen pr kvadratmeter tomt etter en strøkspris. En står da i fare for at hele erstatningen blir oppfattet som en skattbar grunnerstatning av ligningsmyndighetene. Med tanke på de skattemessige konsekvensene har ekspropriater et insentiv til å fremme krav der det skilles klart mellom hva som er erstatning for grunnareal og hva som er erstatning for ulempe for resteiendom. Tilsvarende vil det være til hjelp for ligningsmyndighetene hvis skjønnsrettene følger opp med å skille klart mellom de to erstatningsformene i sine skjønnsgrunner.

Et spørsmål for den skattemessige behandling av ekspropriasjonssaker har for øvrig vært om ligningsmyndighetene er bundet av skjønnsrettens karakteriseringer. I Rt 1960 1427 *Flesland* uttalte førstevoterende: «Jeg er enig med den ankende part i at skjønnsgrunnene og for seg ikke er avgjørende, når man i den foreliggende sak skal ta stilling til om vilkåret for den foretatte beskatning etter loven er til stede». Konklusjonen er at skjønnsgrunnene ikke binder ligningsmyndighetene; de kan på fritt grunnlag vurdere de skattemessige implikasjonene ved ekspropriasjon. En annen sak er at skjønnsnetts formuleringer kan være en del av bevisføringen.¹¹

Den andre skatterettslige problemstilling som differanseprinsippet reiser, angår stripe-ekspropriasjon av eiendommer som kan realiseres skattefritt; det tenkes her på bolig- og fritidseiendommer. Anta at vilkårene for skattefri realisasjon er til stede for en boligeiendom. Vil ekspropriasjon av en stripe av en slik eiendom være en realisasjon av tomt der gevinst er skattbar eller en realisasjon av en andel av boligeiendommen hvor gevinsten er skattefri? I utgangspunktet er salg av ubebygget areal av en boligeiendom et skattepliktig tomtesalg.

¹¹ Sandvik (1985 og 1990).

Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at ekspropriasjon til veiformål av hagestriper ikke er tomtsalg dersom to vilkår er oppfylt.¹² For det første må boligeiendommen kunne ha vært solgt skattefritt i sin helhet. Normale boligeiendommer er altså omfattet, mens boligeiendommer med såkalt stor tomt faller utenfor. Tilsynelatende er heller ikke fritidseiendommer omfattet, men hvis det dreier seg om en fritidseiendom med naturlig arrondert tomt, er det ikke noen opplagt grunn til ikke å omfatte slike også. For det annet må erstatningen være utmålt etter reglene om differansetap. Til støtte for denne praksis viser Skattedirektoratet til et underskjønn i Stavanger byrett fra 1990.¹³ Fra skattyters synsvinkel er denne regel gunstig så lenge begge vilkår er oppfylt. En slipper da å være avhengig av de nærmere formuleringer i skjønnet, det er tilstrekkelig at det kommer frem at en har brukt differanseprinsippet ved utmålingen.

3.7 Skatt ved spesielle former for ufrivillig avståelse

Rettigheter kan også eksproprieres, jf vederlagsloven § 2 bokstav a. Dette kan prinsipielt skje på to måter: For det første kan en måtte gi avkall på en eksisterende rettighet, f eks en veirett eller en fiskerett. For det annet kan ens eiendom påheftes en servitutt, f eks rett til å føre kraftledninger over eiendommen. Det er altså tale om at det ufrivillig realiseres eller stiftes rettighet som varig innskrenker rådigheten over en eiendom. Slik realisasjon er klart regulert i sktl § 9–2 annet ledd der det heter: «Likestilt med realisasjon er stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag». Skatteplikt for vederlaget må derfor påregnes enten det gjelder realisasjon eller stiftelse av slik rettighet. Også vederlaget for stiftelse av tidsbegrensede rettigheter er skattepliktig; det vil være fordel vunnet ved kapital eller virksomhet etter sktl § 5–1 første ledd. For øvrig henvises det til Sandvik (1990) som drøfter skatteplikten for realisasjon av flere konkrete rettigheter.

¹² Se ABC (2010 side 1167).

¹³ Se dom i Stavanger byrett av 13.06. 1990 gjengitt i Utv 1991 1323.

Den som må avstå skog på grunn av vernevedtak, har fullt skattefritak etter sktl § 9–13 åttende ledd. Bestemmelsen viser (per november 2010) til naturvernloven av 1970 som hjemmel for vernetiltaket. Denne er opphevet, og det er ventelig at paragrafen endres til å henvise til naturmangfoldloven av 2009 som har overtatt for den gamle naturvernloven.

3.8 Skatteplanlegging ved ekspropriasjon

For eiere av fast eiendom vil skatter og avgifter som ulike mulige disposisjoner utløser, være av stor betydning for hvilke disposisjoner som faktisk gjennomføres. En taler om innlåsingeffekter hvis skattereglene bidrar til at ellers ønskverdige transaksjoner ikke blir til. En planlagt disposisjon, som f eks overføring av eiendommen til neste generasjon, kan bli forpurret av ekspropriasjon. I det videre skisseres først hvilken potensiell gevinst som kan oppnås sett fra skattyters synsvinkel, dersom en som ledd i forskudd på arv overfører en eiendom før den eventuelt blir ekspropriert. Dernest diskuteres det at det går en grense for når en slik transaksjon kan gjennomføres uten at skattemyndighetene kommer med innvendinger. Stikkordet her er den ulovfestede omgåelsesnormen for transaksjoner som kun har en skattemessig motivasjon.

3.8.1 Potensiell gevinst ved skatteplanlegging

Anta at førstegenerasjon har hatt en eiendom i lang tid. På grunn av den lange eiertiden er inngangsverdi lav, og potensiell skattepliktig gevinst blir stor hvis eiendommen realiseres ved ekspropriasjon på førstegenerasjons hånd. Under forutsetning av at foreldregenerasjonen ønsker å overføre verdier til sine barn, er alternativet å overføre eiendommen til neste generasjon før ekspropriasjon gjennomføres. Hvorfor kan en i en slik situasjon ønske å overføre eiendom til barn når det er sannsynlig at den vil bli ekspropriert i relativt nær fremtid? Svaret ligger i den ulike avgifts- eller skattebelastning en samlet sett blir stilt overfor. Ved gaveoverføring til barn er det arveavgiftsreglene som kommer inn; en slik overføring er ikke realisasjon i skattelovens

forstand, jf sktl § 9–2 tredje ledd bokstav a. Ved realisasjon til ekspropriant er det derimot gevinstbeskatningen etter skatteloven som bestemmer belastningen. Med «samlet sett» menes at forelder og barn ses under ett. Det er ikke så unaturlig i tilfellet der foreldre ønsker å gi barna verdier i form av forskudd på arv. Da blir det et mål i skatteplanleggingen å holde så mye som mulig «innen familien».

Anta at eiendommen takseres til den pris som et senere ekspropriasjonsskjønn setter. Det betales arveavgift etter denne takst som da vil definere inngangsverdi for eiendommen. Ved senere realisasjon blir det ingen gevinst. Siden arveavgift er lavere enn skatt på kapitalgevinst (lavere satser og store fribeløp), vil eierfamilien foretrekke overføring til neste generasjon før eiendommen realiseres ved ekspropriasjon. Et eksempel vil illustrere hvor stor forskjellen kan bli for en familie samlet sett.

Eksempel 2: En stor tomt eksproprieres til fordel for en planlagt næringspark. Ekspropriasjonsskjønnet fastsetter vederlaget for eiendommen til 2400 (alle tall i 1000), inngangsverdi er 100. I det følgende sammenligner en skatte- eller avgiftsbelastning ved henholdsvis ekspropriasjon der en mor står som eier, og dernest situasjonen der hennes tre barn har overtatt eiendommen som forskudd på arv.

Betrakt først situasjonen der en mor står som eier ved ekspropriasjon: Gevinst på tomten utgjør $2400 - 100 = 2300$. Denne skattlegges som kapitalgevinst utenfor virksomhet. Ved skattesats 28 prosent utgjør gevinstskatten 644.

Anta nå i stedet at eiendommen overføres til barna så snart en får nyss om at eiendommen inngår i kommunens planer om næringspark. Eiendommen verdsettes til 2400, og dette beløpet legges til grunn som arveavgiftsgrunnlag. Hvert av barna mottar da forskudd på arv for 800. Ved beregning av arveavgift tas utgangspunkt i satsene som gjelder for 2010: Fribeleg for arv fra forelder til barn er kr 470, dernest betales 6 prosent for de neste kr 330, og dernest 10 prosent av overskytende. Under forutsetning av at barna ikke har mottatt arv før, blir samlet arveavgift: $3 \times (800 - 470) \times 0,06 = 19,8$. Under en alternativ forutsetning om at barna allerede har mottatt forskudd på arv inntil kr 800 hver, må de betale 10 prosent arveavgift av 800, samlet utgjør dette 240. I tillegg påløper 2,5 prosent av eiendommens markedsverdi i dokumentavgift og noen tinglysningsgebyr.¹⁴ Ved en senere ekspropriasjon

¹⁴ Dokumentavgift påløper ikke ved ordinær arv av fast eiendom, men den gjør det ved forskudd på arv. Avgiften på 2,5 prosent av verdi er aktuell der den som gir eiendommen er eneeier. Hvis vedkommende sitter i uskiftet bo, vil 3/8 av eiendommens verdi være fritatt for dokumentavgift dersom alle arvinger overtar eiendommen siden denne delen anses stamme fra avdøde.

oppstår det ingen gevinst på barnas hånd siden ekspropriasjonsvederlaget er lik barnas inngangsverdi som er lik arveavgiftsgrunnlaget.

Konklusjonen blir at det er betydelige beløp å spare hvis foreldregenerasjon ønsker å overføre verdier til barna. Gevinstskatten utenfor næring er 28 prosent, mens den maksimale arveavgiftssats for overføring fra foreldre til barn er 10 prosent, i tillegg påløper det 2,5 prosent i dokumentavgift. Ved en ekspropriasjonsprosess kan imidlertid de skattemessige effektene i begynnelsen komme noe i bakgrunnen. Ofte er den første fase preget av motstand mot ekspropriasjonsplanene. En må imidlertid være oppmerksom på at en ikke uten videre kan la tiden gå før en eventuelt gjennomfører en eiendomsovergang til neste generasjon.

Hvis det er klart at ekspropriasjon blir gjennomført, kan det være at overføring til neste generasjon blir sett på som et unødvendig mellomledd i en realisasjonskjede. Det er rettspraksis på at den ulovfestede omgåelsesnormen har vært brukt til å tilordne gevinst på førstegenerasjons hånd i enkelte tilfeller. En gjennomført overføring til neste generasjon kan da føre til det uheldige resultat at annengenerasjon betaler arveavgift for eiendommen, og at førstegenerasjon betaler gevinstskatt.

I fortsettelsen drøftes først det rettslige innhold i den ulovfestede omgåelsesnormen som er relevant for problemstillingen; deretter diskuteres det nærmere skjæringstidspunkt for kurant overføring av eiendom.

3.8.2 Omgåelsesnormen

Skatteplanlegging, dvs at man tar hensyn til de skattemessige effektene en disposisjon innebærer, er fullt ut legitimt. Det må forventes at skattyterne i betydelig grad tilpasser seg ulike skatterettslige effekter for å minimere sin skattebetaling. Slik skatteplanlegging må imidlertid ikke drives *in absurdum*. Dersom en privatrettslig transaksjon kun har en skattemessig effekt, er det i norsk rett – og for så vidt i mange andre jurisdiksjoner også – utviklet en norm som sier at skattemyndighetene kan «gjennomskjære» transaksjonen,

dvs de annullerer de skatterettslige effektene som disposisjonen skulle hatt etter sitt formelle innhold. En velkjent rettsteoretisk formulering av omgåelsesnormen, er den av Kvisli (1962 side 109):

Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn, men jo mer formålsløse transaksjonene vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi, m.h.t. økonomiske realiteter, vil den skatterettslig sett ligge i faresonen selv om den privatrettslig sett er uangripelig.

Høyesterett har i de senere år sammenfattet normen ved å si at den består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det viktigste formålet med transaksjonen har vært å spare skatt, mens totalvurderingen går på om disposisjonen etter omstendighetene fremstår som stridende mot skattereglenes formål, se f eks Rt 2007 209 *Hex*.

Omgåelse kan være så mangt, en spesiell form er det som kalles transaksjonsskjeder. Disse er kjennetegnet ved at det skytes inn et unødvendig ledd som kun har en skattemessig motivering. Ved gjennomskjæring i slike tilfeller ses flere transaksjoner i sammenheng, dvs de vurderes som om de utgjør en samlet transaksjon. Banoun (2003 side 326) understreker at en bare kan se transaksjonene i sammenheng «dersom transaksjonsserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt». Tilfellene med gaveoverføring av eiendom til barn før ekspropriasjon kan bli regnet for en slik planlagt transaksjonsskjede.

En problemstilling knytter seg til hvordan en skal bedømme de reelle effektene som transaksjonen har for forelder. Et synspunkt er at hvis gaveoverføringen er reell, så har transaksjonen følbare økonomiske konsekvenser for førstegenerasjon, og følgelig er ikke transaksjonen kun skattemessig motivert. I Rt 1978 60 *Smestad*, der resultatet ble gjennomskjæring, hadde ikke gavegiver armlengdes avstand til gaven. Han hadde

betinget seg at gavens verdi skulle tilbakebetales i avdrag over et visst antall år. Et slikt tilfelle er naturligvis spesielt eksponert for gjennomskjæring. Men også der slik tilbakeføring av verdier ikke er avtalt, synes det som om det ved overføringer mellom nærstående, legges liten vekt på at gaveoverføringen er følbare for «avhender». Synspunktet er at hvis forskudd på arv var planlagt uansett, så er ikke den faktiske formuesforskyvningen spesielt relevant ved vurderingen av disposisjonens skattemessige motivasjon. En konsentrerer seg i stedet om i hvilken form overføringen har. Dersom en like godt kunne overført en sum penger som en eiendom, vil transaksjonen langt på vei være skattemessig motivert.

En annen problemstilling er hvorvidt usikkerheten som knytter seg til om ekspropriasjonen gjennomføres, er relevant. En kan argumentere med at så lenge det er en viss usikkerhet, så tar partene en risiko i forhold til de skattemessige konsekvensene. Resultatet av overføringen kan bli at en pådrar seg transaksjonskostnader og arveavgift, mens den skattemessige gevinsten uteblir. Slik sett kan en igjen hevde at transaksjonen ikke er utelukkende skattemessig motivert, en ville gjennomført den uansett. Full visshet om gjennomføring, får en ofte ikke før skjønnet tiltres. For ekspropriasjonstilfeller slår imidlertid Skattedirektoratet fast i ABC (2010 side 358) at eiendomsretten går over når rettskraftig skjønn foreligger, under forutsetning av at skjønnet senere tiltres. Ligningspraksis er vel preget av at en «kjenner fasiten» når en tar stilling til gjennomskjæring. Det kan vise seg vanskelig for skattyter å sannsynliggjøre at usikkerheten var reell ved overføringstidspunktet, når ekspropriasjonen tross alt ble gjennomført.

Problemstillingen er for øvrig sammenlignbar med frivillige avtaler der kjøper har en opsjon mht tiltredelse. Ekspropriantens mulighet for ikke å tiltre skjønnet kan sammenlignes med en ervervet kjøpsopsjon, dvs at en har en rett, men ikke plikt til å kjøpe en ting. Et eksempel på en opsjonsavtale ved frivillig salg er den som ble behandlet i BFU 2004 68:

Skattyter inngikk avtale om salg av tomt fra sin jordbrukseiendom. For skattyter var de vesentligste avtalevilkårene avtalt. Kjøper, derimot, hadde tatt forbehold om at omregulering av tomten gikk i orden. I tillegg hadde han ikke forpliktet seg til å tiltre avtalen, men innenfor en frist på tre år kunne han kreve avtalen gjennomført. Skattyter ønsket å overføre tomten til sin sønn som forskudd på arv. Sønnen ville da stå som selger ved eventuelt tomtsalg. Skattedirektoratet mente at en slik overføring til sønnen ville bli rammet av omgåelsesnormen hvis eiendommen ble krevd solgt.

I stedet for å legge vekt på opsjonselementet i en avtale og dermed på den usikkerhet som kan knyttes til avtalens gjennomføring, legger ligningsmyndighetene vekt på om avhender har inngått en bindende avtale. I den grad avtalevilkårene er fastlåst for avhender og risikoen for fremtidige verdiendringer er overført på kjøper, anses bindene avtale å være inngått i skatterettslig forstand, jf Rt 1965 1094 *Thora Nielsen* og Rt 1995 872 *Eide*.

Skattedirektoratet bedømmer planlagt transaksjon i BFU 2004 68 for å ha liten egenverdi for sønnen. De henviser til Rt 1978 60 *Smestad* og Rt 1982 789 *Torkildsen* som støtte for sitt syn. Begge sakene er typiske eksempler på såkalte transaksjonskjeder der overføringene skjedde meget raskt, og resultatet ble gjennomskjæring. I *Torkildsen*-saken eide mellomledet eiendommen én dag. I *Smestad*-saken var faktum litt mer komplisert, men mellomledet her kan også sies å ha eid eiendommen i én dag. I *BFU*-saken er det ikke nødvendigvis tale om noen rask transaksjon siden potensiell kjøper har inntil tre år på seg til å bestemme seg for om avtalen tiltres eller ikke. Det er ikke opplagt at Skattedirektoratets strenge vurdering i saken ville fått støtte hvis saken kom opp for domstolene.

For å oppsummere så langt: At overføring medfører en formuesforskyvning fra foreldre til barn, og at det knytter seg en viss usikkerhet på overføringstidspunktet for om ekspropriasjon gjennomføres, tillegges liten vekt i favør av skattyter når disposisjonen vurderes i lys av omgåelsesnormen.

3.8.3 Skjæringstidspunktet for eiendomsovergang

Problemstillingen i det videre blir å avklare når slik eiendomsovergang fra første til annengenerasjon kan skje problemfritt, og når en befinner seg i faresonen for å bli rammet av ligningsmyndighetenes gjennomskjæringsadgang. Så vidt jeg kan se finnes det få rettslige kilder for å bedømme situasjonen med eiendomsovergang før ekspropriasjon. Løsningen må bero på en tolkning av innholdet i omgåelsesnormen.

Gangen i en ekspropriasjonssak kan sammenfattes slik: Det varsles ekspropriasjon, det fattes ekspropriasjonsvedtak, det avholdes underskjønn der eventuelt gyldigheten av ekspropriasjonen bestrides, underskjønnet blir eventuelt anket til overskjønnet, og i sjeldne tilfeller til Høyesterett. Etter at rettskraftig skjønn foreligger har ekspropriant en frist på ett år på å tiltre skjønnet. Ved frivillig salg under trussel om ekspropriasjon har en ofte en tilsvarende prosess der den eneste forskjell er at gyldigheten av ekspropriasjonsskjønnet ikke er tema i skjønnsretten. Avtalen regulerer gjerne at vederlaget skal fastsettes ved skjønn, og ekspropriant tar ofte forbehold om at en har mulighet til ikke å tiltre skjønnet.

I det ekspropriasjonsvarsel kommer, må det fortsatt være mulig å gjennomføre overføring mellom generasjonene. Gavegiver kan argumentere med at en ønsker å slippe det bryderi som ekspropriasjonsprosessen medfører, og følgelig at overføringen ikke kun er skattemessig motivert. Et ledende synspunkt må være at så lenge den som får eiendommen overført, kan påvirke den videre prosess i en viss grad, så er transaksjonen trygg for gjennomskjæring. Det kan dreie seg om motstand mot ekspropriasjon i ulike former, og spesielt at en ikke går inn på noen frivillig avtale om salg, men at ekspropriant må «kjøre full sak». I den grad en går med på frivillig salg, må en ha mulighet for å påvirke avtalevilkårene. Kommer en inn etter at foreldregenerasjon har fremforhandlet en avtale, og denne underskrives uten endringer av annengenerasjon, er det klart at faren for gjennomskjæring er betydelig.

Tilfellet der ekspropriasjonsvedtaket prøves rettslig kan være noe vanskeligere å bedømme enn tilfellet med frivillig salg under trussel om ekspropriasjon. Når rettskraftig dom foreligger, er toget gått siden det legges til grunn at eiendomsovergang i skatterettslig betydning finner sted på dette tidspunkt. Men hva med tilfellet der overføring skjer etter at den rettslige prosess er satt i bevegelse, men før rettskraftig dom foreligger?

Før saken er avgjort i første instans, må en være på trygg grunn. Det samme må gjelde etter underskjønnsdommen, men før en har avgjort om anke skal fremmes. Ved overføring i tidsrommet etter anke, men før hovedforhandling for overskjønnet, kan en kanskje gjennomføre generasjonsoverføring av eiendommen uten risiko for gjennomskjæring hvis det er skattyter som anker. Her må en sondre mellom ulike ankegrunnlag. Hvis grunnlaget er at gyldig ekspropriasjonsvedtak ikke foreligger, kan en antakelig trygt overføre eiendom. Dreier anken seg kun om størrelsen på vederlaget imidlertid, så kan en antakelig ikke overføre eiendommen trygt. Etter hovedforhandling i overskjønnet, men før dom er falt, og forutsatt at saken ikke passerer som anke til Høyesterett, må en være i faresonen. Som i avtaletilfellene, der det er av betydning for omgåelsesvurderingen hvorvidt overtaker kan påvirke avtalevilkårene, kan en si at etter hovedforhandling kan en ikke påvirke prøvelsen av ekspropriasjonsvedtaket. Jeg legger vekt på denne siste parallellen til tilfellene med avtaleinngåelse, og konkluderer med at overtakelse før hovedforhandling i overskjønnet har begynt – forutsatt at ankegrunnlaget er ekspropriasjonsvedtaket, og ikke kun vederlaget – ikke bør rammes av omgåelsesnormen dersom problemet kommer opp i rettspraksis. En viss usikkerhet gjør seg imidlertid gjeldende. Hvis Skattedirektoratets restriktive syn slik det kommer til uttrykk i BFU 2004 68 som er gjennomgått over, er gjeldende rett, er det mange transaksjoner som vil rammes av gjennomskjæring.

Skatteplanlegging er i utgangspunktet i orden. Under normale omstendigheter vil mange velge å overføre eiendom til sine barn i stedet for å selge eiendommen og overføre penger. Dette gjelder selv om det er selve verdioverføringen som er sentral, ikke

eiendommen og dens bruk *per se*. Fremgangsmåten velges pga dens skattemessig gunstige virkning. Ved ekspropriasjon mister en kontroll over slik tilpasning. En kan si at i tillegg til å miste eiendommen, så mister en også muligheten for å foreta skattemessig gunstige disposisjoner med eiendommen. I så måte kan dette *de lege ferenda* tilsi at en er noe fleksibel mht tillatt skjæringstidspunkt for generasjonsoverføringer i ekspropriasjonstilfeller. Hvor stor urimelighet som innføres ved at ekspropriasjoner forpurrer gunstige skattemessige disposisjoner, kan diskuteres. Problemet vil uansett avdempes hvis en i praksis kan benytte seg av adgang til betinget skattefritak. Dette blir temaet i neste kapittel.

4 Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon

4.1 Innledning

Ved ufrivillig realisasjon kan eier ha et ønske om å gjenopprette situasjonen. En nedbrent driftsbygning ønskes gjenoppført. Blir en fritidsbolig solgt under trussel om ekspropriasjon, kan skattyter ha et ønske om å kjøpe nye fritidsbolig. Hvis man skattlegger gevinst som oppstår ved ufrivillig realisasjon, kan det bli vanskelig å gjenopprette situasjonen. Ved skattereformen i 1992 ble det innført en ny regel om betinget skattefritak ved mange former for ufrivillig realisasjon av formuesobjekt. Regelen, som finnes i sktl § 14–70, innebærer at en ved å reinvestere vederlaget fra den ufrivillige realisasjonen, på visse vilkår kan oppnå at gevinsten ikke kommer til beskatning, eventuelt kommer den til beskatning på et senere tidspunkt. Vilkårene er primært knyttet til et krav til egnet reinvesteringsobjekt, og et krav til frist for å gjennomføre reinvestering. Regelsettet gjelder både i og utenfor virksomhet.

Krav om betinget skattefritak må settes fram innen leveringsfristen for selvangivelse eller selskapsoppgave for realisasjonsåret. Dermed oppfyller man også sin informasjonsplikt overfor ligningsmyndighetene om den latente skatteplikt som er oppstått ved den ufrivillige realisasjonen.

Dersom tingen tilhører en person eller et selskap er det klart at det er disse som kan kreve betinget skattefritak. Ved sameie, kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av realisasjonsgevinsten, se ABC (2010 side 153).

I det videre legges hovedvekten på bestemmelsen i § 14–70. Bestemmelsene i §§ 14–71 og § 14–72 diskuteres i mindre grad, men mange av de samme vurderinger som gjør seg gjeldende ved § 14–70, er også relevant ved tolkning av §§ 14–71 og § 14–72. I avsnitt 4.5.2 kommenteres imidlertid ulikheter mellom bestemmelsene mht kravet til reinvesteringsobjekt.

4.2 Betinget skattefritak som tidfestingsregel – den økonomiske effekt

Bestemmelsen om betinget skattefritak er plassert i skattelovens kapittel 14 som har overskriften: «Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt». Et viktig skille i skatteretten går mellom *innvinningsregler*, f eks hva som er en innvunnet fordel eller en formuesrealisasjon og *tidfestingsregler*, dvs når en inntekt skal skattlegges. Hovedregelen for tidfesting av inntekt, inkludert kapitalgevinster, er sktl § 14–2. En gevinst skal tas til inntekt det året da «fordelen tilflyter skattyteren». Regelen omtales som realisasjonsprinsippet og innebærer at en fører inntekter og kostnader i det året som posten realiseres.

I forarbeidene til nåværende skattelov diskuteres det at sontringen mellom innvinningsregler og tidfestingsregler kan være uklar i enkelte tilfeller.¹⁵ Som eksempel på en slik vanskelig sontring, nevner forarbeidene bestemmelsen om betinget skattefritak som stod i dagjeldende skattelov § 45 åttende ledd, og som videreføres i ny skattelov § 14–70. Et synspunkt er at hvis en ufrivillig realiserer et formuesobjekt og deretter reinvesterer, så har det ikke funnet sted noen innvinning hvis en ser transaksjonene under ett. På den annen side kan en si at gevinsten fra den første transaksjonen blir fiksert ved den ufrivillige realisasjonen, og at den hviler over skattyter som en latent skatt. Går vi mer konkret til verks, vil det vise seg at begge synspunkter har noe for seg, mer om dette like nedenfor.

¹⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) punkt 7.14.

Utenfor virksomhet blir skattbar gevinst utsatt siden regelen innebærer at gevinsten først kommer til beskatning hvis den eiendom en reinvesterer i, blir realisert. Dette følger av bestemmelsen i § 14–70 tredje ledd siste punktum: «Gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris ...». Et eksempel vil illustrere hvorfor en kan omtale dette som en tidfestingsregel, dvs at gevinsten kommer til beskatning på et senere tidspunkt.

Eksempel 3: Anta at en mottar et vederlag på 1 000 (alle tall i 1000) for en tomt og at ufrivillig realisasjonsgevinst er på 700. Tas gevinsten til beskatning straks, vil skatten utgjøre 196, dvs 28 prosent av 700. Dersom en reinvesterer vederlaget på 1000 i ny tomt, settes inngangsverdi på nytt objekt til 300 (1000 – 700). Anta at en i år 4 selger den nye eiendommen for 1200. Verdiøkning på nytt objekt er på 200, men skattbar gevinst blir 900 (1200 – 300), dvs summen av den betinget skattefrie gevinsten på 700 og den nye gevinsten på 200. Gjennom det betingede skattefritaket har avhender oppnådd å disponere skattebeløpet på 196 i fire år. De direkte økonomiske konsekvensene er at en høster avkastningen av beløpet i perioden. Mer indirekte økonomiske effekter knytter seg til at beløpet inngår i skattyters egenkapital.

I andre tilfeller er det mer naturlig å tale om at en får fullstendig skattefritak, dvs at den latente skatten faller bort etter en tid. For eksempel, ufrivillig realisasjon av en fritidseiendom som ikke kan realiseres skattefritt pga manglende eiertid etter § 9–3 fjerde ledd, kan reinvesteres i annen fritidseiendom. Gitt at vilkårene om bruks- og eiertid er oppfylt etter noen år, vil eiendommen kunne realiseres skattefritt. I et slikt tilfelle kommer altså ufrivillig realisasjonsgevinst aldri til beskatning. Selv i tilfeller der det ikke er aktuelt med noe skattefritak ved salg av eiendom, f eks ved salg av tomt, kan det virke unaturlig å tale om en tidfestingsregel. Hvis skattyter reinvesterer og aldri selger, vil gevinsten ikke komme til beskatning. Det blir ikke tale om noen beskatning for den aktuelle skattyter siden han ikke realiserer eiendommen, og eventuelle arvinger vil ikke overta skattyters inngangsverdi, men derimot få ny inngangsverdi. Denne skal svare til omsetningsverdi for objektet som arves, men er begrenset oppad til arveavgiftsgrunnlaget, jf sktl § 9–7 som er et resultat av det såkalte diskontinuitetsprinsippet.¹⁶ Arveavgiften vil imidlertid til en viss grad representere en form for skattlegging av

¹⁶ Diskontinuitetsprinsippet, der latente skatteposisjoner ikke overføres fra arvelater til arving, kan synes noe svakt begrunnet. I NOU 2000: 8 argumenteres det prinsipielt for en overgang til kontinuitetsprinsippet ved arv og gave.

verdistigning som en eiendom har hatt, men for tiden er den avgiftsmessige belastning langt lavere enn den skattemessige belastning som følger av skatteloven.

I virksomhet må en sondre mellom ulike situasjoner. For avskrivbare driftsmidler kan vederlaget inntektsføres straks etter sktl § 14–44 første ledd første punktum, og for ikke-avskrivbare driftsmidler kan gevinst inntektsføres straks, jf sktl § 14–52 første punktum. Fremgangsmåten vil imidlertid normalt representere en høyst ugunstig tidfesting for skattyter. Mer vanlig er det å føre gevinst til gevinst- og tapskonto. Gevinst på avskrivbare driftsmiddel i saldogruppe e til i kan føres til gevinst- og tapskonto, jf § 14–44 tredje ledd jf § 14–45. Også gevinst på ikke-avskrivbart driftsmiddel føres til gevinst- og tapskonto, jf § 14–52 annet punktum. Ved bruk av gevinst- og tapskonto blir gevinsten inntektsført over flere år. Benytter en seg av betinget skattefritak imidlertid, så nulles realisasjonen ut, dvs det blir ingen gevinst som føres til gevinst- og tapskonto, og som i sin tur fører til økt beskatning i de følgende år.¹⁷

En siste økonomisk effekt av betinget skattefritak skal nevnes. I den grad en oppfatter dette som en latent skatt som hviler over skattyter, er det nærliggende å tenke at slik latent skatt er sammenlignbar med kreditt. Spesielt gjelder dette hvis skattyter påberoper seg betinget skattefritak, men ikke følger opp med å reinvestere innen fristen. I et finansmarked må en normalt stille sikkerhet for kreditt. Det er imidlertid ikke noe krav om sikkerhetsstillelse for den skatteforpliktelse som hviler over skattyter. Riktignok gir lovteksten åpning for at det ved forskrift kan stilles krav om sikkerhet hvis reinvestering ikke har funnet sted innen utløpet av året etter realisasjonsåret, jf § 14–70 tredje ledd annet punktum, men slik forskrift er ikke gitt. Slik sett gir ordningen en ytterligere fordel ut over den fordel som de utsatte skatteinnbetalingene representerer.

¹⁷ For avskrivbare eiendeler i saldogruppe a–d samt j kan gevinst nedskrives på saldo, jf sktl § 14–44 annet ledd første punktum. I så fall vil den skattemessige belastning som en (ufrivillig) realisasjon medfører, manifestere seg i lavere fremtidige avskrivninger. Dette er for så vidt den direkte skattemessige effekt av ufrivillig realisasjon av slike driftsmidler, men disse driftsmidlene er ikke omfattet av ordningen med betinget skattefritak, mer om dette i avsnitt 4.3.

4.3 Hvilke eiendeler omfattes av ordningen?

4.3.1 Hovedregel

Formuesobjekt som nevnt i § 14–70 første ledd, er omfattende; både fysiske objekter og rettigheter omfattes. En sammenfatning er å si at alle skattepliktige kapitalobjekter utenfor næring samt alle driftsmidler i næring bortsett fra de som faller inn under saldo-gruppe a–d i sktl § 14–41 første ledd, er omfattet av ordningen.¹⁸

Ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a–d vil gevinsten uansett ikke inntektsføres. Vederlaget føres i stedet til fradrag på gevinst- og tapskonto, jf § 14–45. Den skattemessige belastning som ufrivillig realisasjon innebærer, manifesterer seg i dette tilfellet i reduserte fremtidige avskrivninger. Beskatningen ved realisasjon er således gunstigere enn direkte gevinstbeskatning. Hovedgrunnen for at driftsmidler i saldogruppe a til d ikke omfattes av fritaket må imidlertid søkes i det forhold at det rent teknisk er vanskelig å beregne realisasjonsgevinst for de enkelte eiendeler i disse gruppene.

For ufrivillig realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe e til j gjelder regel om betinget skattefritak så langt den passer, jf § 14–44 fjerde ledd.¹⁹ Det samme kan vel sies om ekspropriasjon i form av rettigheter tilknyttet fast eiendom. Det er ikke opplagt at det gir mening å reinvestere etter enhver slik ekspropriasjon.

I virksomhet er det altså kun enkelte driftsmidler som omfattes av § 14–70. Varer og andre omløpsmidler er ikke omfattet, jf § 14–70 femte ledd bokstav a og b. I den grad en eiendel er ment å realiseres, er det naturlig at erstatninger ved ufrivillig realisasjon regnes for vanlig skattbar inntekt.

¹⁸ Jf Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) punkt 29.2.5.

¹⁹ For saldogruppe j som består av fast teknisk installasjon i bygning, skal det ikke beregnes noen gevinst som kan avsettes betinget skattefritt. Det er eventuell negativ saldo som følger av nedskrivning på samlesaldo som kan avsettes betinget skattefritt, jf sktl § 14–44 fjerde ledd annet punktum.

4.3.2 Et spesielt unntak

Et unntak til regel om at omløpsmidler ikke omfattes følger imidlertid av sjette ledd; buskap, fisk m.m. fra landbruksvirksomhet eller oppdrettsanlegg er omfattet hvis realisasjonen gjelder minst 25 prosent av beholdningen regnet etter omsetningsverdi. Hvorfor har en dette unntaket? Svaret må antakelig søkes i det forhold at ikke alle dyr i disse næringene utelukkende regnes for omløpsmiddel. De fleste dyr vil riktignok være det; de skal selges og gi en salgsinntekt. Men enkelte dyr – et karakteristisk eksempel er melkekyr – vil hovedsakelig være å regne som driftsmiddel.

Det er ikke opplagt hvordan en skal motivere regelen om at realisasjonen må omfatte 25 prosent av beholdningen regnet etter omsetningsverdi. En forklaring kan simpelthen være at en ønsker å begrense antallet tilfeller som faller inn under regelen; dette for å unngå for stor belastning på ligningsmyndighetene ved praktiseringen.

Det gjelder dessuten en viktig presisering som ikke følger av lovteksten. Etter forarbeidene må realisasjon omfatte minst 25 prosent *av det enkelte dyreslaget* regnet etter omsetningsverdi.²⁰ Selv om det ikke er opplagt at denne presiseringen vil komme opp i en praktisk sak, er det noe uheldig at den ikke fremgår av lovteksten. Med den sterke posisjon forarbeidene har som rettskilde i norsk rett, vil antakelig presiseringen bli lagt til grunn hvis saken blir satt på spissen.

4.4 Hvilke former for ufrivillig realisasjon omfattes?

4.4.1 Hovedkategorier

Realisasjonsbegrepet og ufrivillig realisasjon er presentert i henholdsvis avsnitt 2.1 og 2.2. Enkelte presiseringer av hvilke former for ufrivillig realisasjon som omfattes av ordningen, tas opp her. Praktisk viktigst er ødeleggelse og ekspropriasjon. I alt kan en

²⁰ Dette er en presisering foretatt av stortingskomiteen, se Innst. O. nr. 47 (1996–97) kapittel 1.

identifisere åtte ulike former for ufrivillig realisasjon i skattelovens avsnitt om betinget skattefritak, dvs i §§ 14–70 til 14–72.

Skatteloven § 14–70 første ledd nevner fem former for ufrivillig realisasjon som ordningen gjelder for: (1) Brann eller annen ulykke, (2) ekspropriasjon, (3) frivillig salg under trussel om ekspropriasjon, (4) odelsløsning og (5) makeskifte under trussel om ekspropriasjon. I tillegg har en (6) pålegg om nedslaktning av buskap etter § 14–70 sjuende ledd, (7) makeskifte med offentlig myndighet etter § 14–71 og (8) innløsning av festet tomt etter § 14–72.

De åtte realisasjonsformene nevnt i sktl §§ 14–70 til 14–72 må anses for å være en uttømmende liste. Andre former for «ufrivillig» avståelse kommer ikke inn under reglene om betinget skattefritak. Dette gjelder blant annet salg etter tvangsfullbyrdelsesloven, tvangsinnløsning av aksjer etter aksjeloven § 4–25 og § 4–26 og allmennaksjeloven § 4–24 og § 4–25, utelukkning av deltaker etter selskapsloven § 2–32 eller bruk av løsningsrett, jf løysingslova § 1 første ledd annet punktum. Etter sktl § 9–2 tredje ledd bokstav f og g regnes ikke oppløsning av tingsrettslig sameie og jordskifte etter jordskifteloven for realisasjon.

4.4.2 Salg under trussel

Hensynet til å oppnå kostnadseffektive løsninger tilsier at frivillig salg eller makeskifte også bør omfattes av ordningen med betinget skattefritak hvis kjøper likevel kunne forlangt eiendelen ekspropriert. Dette er da også lovens løsning i § 14–70 første ledd. Salg til en som kunne krevd gjenstanden ekspropriert, kalles ofte «salg under ekspropriasjonstrussel». Det følger klart av lovens ordlyd at både salg (bokstav b første punktum) og makeskifte (bokstav b andre punktum) under ekspropriasjonstrussel omfattes. Odelsløsning er også omfattet. I hvilken grad en kan si at salg til en som kunne krevd odelsløsning, også inngår i begrepet ufrivillig realisasjon er mer tvilsomt. Zimmer (2009 side 341) anfører at kun odelsløsning er nevnt i loven, men at formuleringen «Likestilt med ekspropriasjon» gir støtte til at retten også omfatter salg og makeskifte

under det en kan kalle odelsløsningstrussel. Uansett er det neppe særlig praktisk å selge et gårdsbruk under odelsløsningstrussel for deretter å reinvestere i ny virksomhet. I den grad en har eid eiendommen i minst ti år, en selger til nærstående, og visse andre vilkår er oppfylt, vil salg etter regelsettet i sktl § 9–13 første ledd normalt være gunstigere.

4.4.3 Begrepet «annen ulykke»

Begrepet «annen ulykke» i § 14–70 første ledd bokstav a er omfattende. Det omfatter åpenbart naturkatastrofer som flom og storm. Forlis er utvilsomt en ulykke. Forarbeidene fra 1990 presiserer at tyveri og hærverk også omfattes av begrepet. Dyr og akvatiske organismer som nevnt i § 14–70 sjette ledd, kan bli utsatt for omfattende ulykke. Dette må omfatte rømning som er spesielt aktuelt for oppdrettsfisk. ABC nevner at ekstraordinær nedslakting av buskap som følge av førmangel ved langvarig tørke mv., også kan anses som «annen ulykke».

4.4.4 Nedslakting

Sktl § 14–70 sjuende ledd første punktum lyder: «Nedslakting av buskap på gårdsbruk som omfattes av sjette ledd, anses som ufrivillig realisasjon når den pålegges av veterinærmyndighet eller er ansett som ønskelig ifølge attest fra slik myndighet». Slike pålegg fra veterinærmyndighet kan gjelde også rein, pelsdyr og fisk, men ordningen gjelder kun buskap på gårdsbruk. Dette må følge av at en bruker nøyaktig samme formulering i sjuende ledd som i sjette ledd bokstav a («buskap på gårdsbruk»). Bakgrunnen for bestemmelsen er antakelig at det er spesielt for buskap på gårdsbruk at skillet mellom dyr som omløpsmiddel og driftsmiddel særlig er relevant. For eksempel vil melkekyr primært være driftsmiddel som genererer en inntektsstrøm over flere år, mens andre dyr mer naturlig vil være omløpsmiddel som generer en slakteverdi én gang.

En naturlig forståelse av formuleringen «som omfattes av sjette ledd» tilsier at det er et krav om at minst 25 prosent av beholdningen regnet etter omsetningsverdi forlanges nedslaktet av veterinærmyndighetene for at tiltaket skal anses som ufrivillig realisasjon

som omfattes av reglene om betinget skattefritak. ABC går imidlertid ut i fra at sjuende ledd gir hjemmel for betinget skattefritak «selv om det slaktes mindre enn 25 % av vedkommende dyreslag». Lovteknisk er det unødvendig med en henvisning til sjette ledd hvis det ikke er meningen at kravet om 25 prosent skal gjelde. Ettersom denne lovtolkningen går i skattyters favør, er det ikke å forvente at problemstillingen dukker opp i praksis.

4.5 Vilkårene

Et overordnet vilkår for at betinget skattefritak skal komme på tale er at skattyter gjenoppretter situasjonen ved å reinvestere realisasjonsvederlaget. Det er nettopp viljen til reinvestering, dvs at det vises at den ufrivillige realisasjonen faktisk var uønsket, som motiverer reglene om betinget skattefritak. Dersom en realisasjon faller inn under en av de åtte gruppene for ufrivillig realisasjon som er nevnt i loven, er det to vilkår knyttet til reinvesteringen; ett vilkår med hensyn til adekvat reinvesteringsobjekt og ett med hensyn til frist for reinvestering.

4.5.1 Krav til reinvesteringsobjektet etter § 14–70

Kvantitativt må hele vederlaget reinvesteres for at en skal få betinget skattefritak for hele gevinsten. Dette følger av formuleringen «så langt skattyteren bruker vederlaget» i § 14–70 andre ledd. Tilsvarende formuleringer finner en også i § 14–71 og § 14–72. I motsatt fall vil en bare få fritak for en forholdsmessig del av gevinsten. For eksempel, hvis en kun reinvesterer 60 prosent av erstatningen, vil 60 prosent av gevinsten følge reglene om betinget skattefritak, mens 40 prosent av gevinsten tas til inntekt i realisasjonsåret eller eventuelt føres på gevinst- og tapskonto.

Det kan tenkes at en skadeserstatning overstiger det som skal til for å gjenanskaffe objektet. Lovteksten gir her ikke noen klar veiledning til hvordan en skal forholde seg. Spørsmålet er om en kan sette av hele beløpet til reinvestering under ordningen om

betinget skattefritak. Forarbeidene slår imidlertid fast at den overskytende del av gevinsten da må komme til beskatning i realisasjonsåret.²¹

Kravet om at vederlaget må reinvesteres er å oppfatte helt konkret. Det regnes ikke for reinvestering om en mottar arv eller gave av et for øvrig egnet objekt tilsvarende erstatningsbeløpet.

Kvalitativt er kravet etter § 14–70 at en må reinvestere vederlaget i et objekt «av samme art».²² Noen nærmere presisering av uttrykket «av samme art» finnes ikke hverken i loven eller forarbeidene. Det synes heller ikke å være noen rettspraksis som kan bidra til en nærmere avgrensning. Det er for så vidt rimelig at det ikke finnes så mange rettslige avgjørelser knyttet til bestemmelsen. I tvilstilfeller vil forstandige skattytere ta kontakt med ligningsmyndighetene for en forhåndsgodkjenning av reinvesteringsobjekt; trår en feil her, kan det være store beløp som settes i spill. En del ligningspraksis og tolkninger er dokumentert i ABC som har en forholdsvis stor dekning av temaet. Etter 2001 har en formelt hatt muligheten for bindende forhåndsuttalelser, og en del av disse har dreid seg om bestemmelsen om egnet reinvesteringsobjekt.

Et synspunkt som er fremmet av ligningsmyndighetene, er at reinvesteringsobjektet må ha tilnærmet «samme funksjon» for eieren som det realiserte objektet (Utv 1994 781). Lovens formulering «av samme art» vektlegger kanskje mer egenskapene ved skatteobjektene, dvs at det er et krav om noenlunde likeartede eiendommer. Tolkningen «samme funksjon» trekker mer i retning av at subjektive forhold ved skattyter kan vektlegges.

Utenfor virksomhet er det klart at følgende hovedregler gjelder: Hvis realisert eiendom er boligeiendom, må det reinvesteres i boligeiendom. Tilsvarende forholder det seg for henholdsvis fritidseiendom og tomteareal. Men det kan oppstå vanskelige avveininger

²¹ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) punkt 29.2.5.

²² Det mildere krav til reinvesteringsobjekt som følger av § 14–72, diskuteres i neste avsnitt.

her. Begrepet «samme art» kan undergis en streng tolkning, mens kriteriet «samme funksjon for skattyter» kanskje åpner opp for en mindre skarp avgrensning av tillatt re-investeringsobjekt.

For eksempel, anta at en boligeiendom med romslig tomt realiseres ufrivillig. Tomten er såpass stor at hele eiendommen ikke er unntatt fra gevinstbeskatning etter sktl § 9–3. Hvis skattyter reinvesterer i en boligeiendom med normal tomt, blir spørsmålet om dette kan godtas. Skattyter kan argumentere med at begge eiendommene har samme funksjon for ham, dvs de tjener som boligeiendom. Hvis dette godtas, vil den ufrivillige realisasjonen medføre at skattyter kan bevege seg fra én skatteposisjon (frivillig realisasjon av gammel eiendom ville medført delvis gevinstbeskatning uansett bruks- og eiertid) til en annen skatteposisjon (frivillig realisasjon av ny eiendom medfører ingen gevinstbeskatning etter en tid).²³ Legg merke til at en ikke kan utlede noe krav om at realisasjon av gammelt og nytt objekt skal ha de samme skattemessige konsekvenser når en benytter kriteriet «samme funksjon for skattyter». ABC nevner at for virksomhetsutøvere kan reinvesteringsobjekt i en annen saldogruppe godtas.²⁴ Her vil opplagt de skattemessige effektene som kan henføres til henholdsvis nytt og realisert objekt, variere siden avskrivningsprosentene er ulike.

Et annet eksempel, med tilnærmet motsatt problemstilling, gjelder realisasjon av fritidseiendom med stor tomt. Anta at eiendommen har vært lite brukt, og at bebyggelsen har liten verdi; det er erstatning for tomtearealet som utgjør nesten hele ekspropriasjonsvederlaget. Fra skattyters side kan det argumenteres med at det er grunnarealets størrelse som har vært det viktigste ved eiendomsbesittelsen. Kan det da aksepteres at en reinvesterer i et grunnareal uten at man nødvendigvis har noen konkrete planer om å bebygge tomten?

²³ Med skatteposisjon menes den stilling en bestemt skattyter har med hensyn til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt, se Zimmer (2009 side 109).

²⁴ Men dersom det investeres i et objekt som inngår i en annen saldogruppe enn det realiserste, er det et krav at objektet kan anses å ha tilnærmet samme funksjon i skattyterens inntektsgivende aktivitet som det realiserste. Ved realisasjon av f eks fraktbåt kan det således investeres i f eks lastebil eller vogntog.

Hensynet til at skattyter må ha en viss fleksibilitet mht valg av reinvesteringsobjekt trekker i retning av at transaksjonene nevnt over godtas. På den annen side – spesielt med tanke på det første eksemplet – er det kanskje i strid med reglens formål at en på denne måten oppnår skattemessige fordeler som ligger utenfor de direkte effektene, som reglene tar sikte på å regulere. Jeg legger vekt på formålsbetraktningen og mener de nevnte reinvesteringer bør godtas.

For virksomhetsutøvere er det kanskje noe lettere å avgjøre hvilke objekter som er av samme art eller som har samme funksjon for eieren, siden en kan knytte vurderingen opp til hvilken funksjon eiendelen har i den inntektsskapende virksomhet. Imidlertid er det mange detaljer å ta hensyn til for virksomhetsutøvere.

Selv om det kan være ønskelig, er det klart i strid med gjeldende rett å reinvestere i bygning hvis det realiserte var grunnareal. Dette er en problemstilling som har vært oppe spesielt innen landbruksnæringen.

En annen avgrensning som følger av kriteriet «samme funksjon», er at hvis realisert objekt var avskrivbart, så bør nytt objekt også være avskrivbart. En åpenbar konsekvens av dette er at hvis det realiserte objekt er en utleieeiendom som gir virksomhetsinntekt, så kan en ikke reinvestere i boligeiendom til privat bruk. Løsningen blir ikke fullt så opplagt hvis det realiserte objektet er et forretningsbygg som en leier ut, og en reinvesterer i boligbygg ment for utleie, f.eks. et hybelhus. For spørsmålet om hvilke bygg som er avskrivbare, har vi i norsk rett en forholdsvis lang rettspraksis. Det er klart at boligeiendommer – enten det er tale om eneboliger eller bygårder – ikke kan avskrives, mens hoteller og losjihus kan avskrives, jf. sktl. 14–43 første ledd bokstav h. Den nærmere grensdragningen, der tvilstilfeller kan være hybelhus og utleiehytter, er

ikke helt opplagt, men et kriterium kan være at avskrivbare bygg i denne kategori er kjennetegnet ved at det finner sted en stadig inn- og utflytting.²⁵

Hvorvidt den samme grensdragning som gjelder for avskrivbarhet, vil avgjøre spørsmålet om reinvesteringsobjekt etter § 14–70 er ikke opplagt. En vurdering etter kriteriet «samme funksjon» kan tilsi at en bør kunne reinvestere i utleiebygg selv om realisert og nytt objekt er ulike mht avskrivbarhet. I begge tilfeller er det primære ved aktiviteten for eieren at objektene genererer utleieinntekter. Et slikt syn støttes opp av at skillet mellom avskrivbare og ikke-avskrivbare bygg ikke synes særlig godt motivert, jf mindretallsvotumet i Rt 1937 271. Skattedirektoratet nevner i ABC (2010 side 155) at unntak fra regelen om avskrivbart mot avskrivbart og *vice versa* kan tenkes. Et eksempel som nevnes er at hvis det realiserste bygget er et kombinert bygg hvor boligdelen har størst verdi, så må det kunne aksepteres at reinvesteringsbygget er et kombinert bygg der forretningsdelen har størst verdi.

Et eksempel hentet fra en bindende forhåndsuttalelse, BFU 2003 62, kan illustrere hvor langt begrepet «samme funksjon» kan strekkes. Et aksjeselskap drev utleie av en eiendom med påstående driftsbygninger bestående av verksted og lagerhall. Disse ble leiet av et selskap som drev bilverksted. Eiendommen ble solgt under trussel om ekspropriasjon. Aksjeselskapet ønsket å reinvestere i en eiendom med påstående kontor- og butikklokaler. Disse skulle leies ut til ulike virksomheter. Spørsmålet var om reinvesteringsobjekt var av samme art som realisert objekt. Eksemplet reiser to problemstillinger. For det første, er det klart at sett fra avhenders synsvinkel er det primære ved virksomheten at det drives utleie av næringseiendom. At det for så vidt er forskjell på verksted og butikklokaler, kan ikke tillegges noen vekt i denne sammenheng. Det ville føre til for strenge rammer om hva som kan være egnet nytt objekt. Men begge typer bygg, både nytt og gammelt, er avskrivbare næringsbygg.

²⁵ For en nærmere diskusjon av problemstillingen, se Zimmer (2009 side 185–187).

For det annet er det i eksemplet over en problemstilling knyttet til forholdet mellom eiendom og påstående bygning. Tomten er ikke avskrivbar, mens næringsbygning er det. Spørsmålet blir om en må splitte vederlaget opp i to deler – en del som kan henføres til tomt og en del som kan henføres til bygning – og så kreve at reinvesteringsobjekt besitter samme forhold mellom ikke-avskrivbar tomteverdi og avskrivbar bygningsverdi. Synspunktet er i så fall at siden en har utledet et krav om at avskrivbare objekter må erstattes med avskrivbare – og *vice versa* for ikke-avskrivbare objekter – så gjelder det et krav om at vederlag knyttet til avskrivbar bygning må brukes til ny bygning, mens vederlaget for tomten må reinvesteres i tilsvarende verdifull tomt. I BFU 2003 62 konkluderte ligningsmyndighetene med at det var lite naturlig å dele opp gevinsten på den måten når tomt og bygning som helhet ble benyttet som utleieobjekt. Synspunktet må være riktig. I motsatt fall, vil det være meget strenge rammer for hva som aksepteres som reinvesteringsobjekt for bebygde eiendommer av denne typen.

4.5.2 Krav til reinvesteringsobjektet etter §§ 14–71 og 14–72

Kravene til reinvesteringsobjekt etter §§ 14–71 og 14–72 skiller seg fra kravet etter § 14–70 om å «erverve nytt objekt av samme art».

Etter bestemmelsen § 14–71 om makeskifte med offentlig myndighet, er kravet at en bytter fast eiendom mot fast eiendom. En kan bytte bebygget eiendom mot tomt og omvendt; tomt mot f eks boligeiendom. Kravet til bytteobjekt for å oppnå betinget skattefritak er følgelig liberalt etter denne bestemmelsen som for øvrig har et snevert anvendelsesområde, siden den blant annet ikke omfatter ikke-avskrivbar eiendom i virksomhet. Landbrukseiendommer er følgelig ikke omfattet.

Enda mer liberal er bestemmelsen i § 14–72 som dreier seg om betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt.²⁶ En trenger her ikke reinvestere i eiendom av samme art, en trenger faktisk ikke reinvestere i grunnareal i det hele tatt. Vederlaget kan brukes til «ervert eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet». Det gjør seg gjeldende spesielle hensyn på dette området. Å kreve at en reinvesterer i ny festetomt er åpenbart ikke hensiktsmessig siden det ikke kan være noen målsetting å opprettholde eller utvide omfanget av festeinstituttet. Finansdepartementet peker i forarbeidene på at det ofte ikke er noen naturlig sammenheng mellom den innløste festetomten og bortfesterens øvrige økonomiske aktivitet.²⁷ For at betinget skattefritak skal ha noen praktisk nytte, må det da være en vid adgang til reinvestering. Grensen går ved at reinvesteringen må kunne knyttes til inntektsskapende aktivitet. Å reinvestere i privat bolig er ikke omfattet. Ønsket om å ha like regler i og utenfor virksomhet medfører at også bortfeste som del av næring omfattes av det milde vilkåret knyttet til reinvesteringsobjekt.

4.5.3 Frist for reinvestering

Det er knyttet en frist for å gjennomføre reinvestering til bestemmelsene om betinget skattefritak. Hovedregel om frist for reinvestering følger av § 14–70 tredje ledd første punktum: «Nytt formuesobjekt må være ervert eller bindende avtale om ervert må være inngått innen utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret». Som vanlig ved positivrettslige frister, er det et spørsmål om å avklare tidspunkt for når fristen begynner å løpe, og tidspunkt for når fristen går ut.

Før fristens start og lengde diskuteres, dvs spørsmålet om det senest mulige tidspunkt for reinvestering, kommenteres det tidligste tidspunkt en kan reinvestere. Spørsmålet er om

²⁶ Tidligere gjaldt ordningen kun dersom fester kunne krevd tvungen innløsning etter tomtefesteloven eller i medhold av avtale. Ved en lovendring i 2006 ble ordningen utvidet til også å gjelde ved frivillig innløsning, se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) kapittel 14 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) kapittel 14.

²⁷ Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 21.2.

en kan reinvestere før eiendomsretten til en ekspropriert eiendom er opphørt. Etter ordlyden i sktl § 14–70 første ledd bokstav b kan betinget skattefritak kreves når objektet «er ekspropriert eller solgt til erverver som kunne krevd det ekspropriert». Videre vises det i annet ledd til at det er vederlaget for den avståtte eiendommen som skal brukes til reinvestering. Sett i sammenheng tyder disse bestemmelsene på at en ikke kan reinvestere før eiendomsretten til det realiserte objektet er opphørt. Imidlertid gir ABC (2010 side 154) uttrykk for at tidligere reinvestering kan godtas i særlige tilfeller, det nevnes som eksempel at skattyter erverver nytt objekt etter at ekspropriasjonssak er startet, men før den er gjennomført. En slik praksis utvider i realiteten fristen ved at starttidspunktet skyves fremover. Selv om dette innebærer en liberal tolkning av loven, må praksisen må sies å være i samsvar med formålet til regelsettet. Reglene tar sikte på å avhjelpe det som kan oppfattes som urimelig skattlegging ved ufrivillig realisasjon. Siden egnet reinvesteringsobjekt ikke alltid er lett å finne, vil en viss fleksibilitet mht reinvesteringstidspunkt bidra til bedre måloppnåelse.

Så til spørsmålet om fristens start og slutt. Fristens start er knyttet til formuleringen «etter realisasjonsåret» i sktl § 14–70 tredje ledd første punktum. Siden realisasjon er knyttet til uttrykket «opphør av eiendomsrett», må det være eiendomsovergangen som er skjæringstidspunktet. I ekspropriasjonssaker har typisk eksproprianten en frist på ett år på å tiltre eiendommen etter at skjønn er avholdt, dvs begjære fullbyrding av skjønnet, jf lov om skjønn og ekspropriasjonssaker § 57. Endelig eiendomsovergang må i disse tilfellene settes til dette tiltredelsestidspunktet. Reinvesteringsfristen begynner da å løpe ved årsslutt i det året som ekspropriant tiltre eiendommen.

Ufrivillig realisasjon kan også være fullstendig ødeleggelse pga ulykke. Ulykkestidspunktet er strengt tatt realisasjonstidspunktet siden eiendomsretten opphører da. Det kan imidlertid være omtvistet hvorvidt ulykken utløser noen erstatning, og det kan ta forholdsvis lang tid før spørsmålet blir avklart; kanskje er det nødvendig med en rettslig prosess. I disse tilfellene godtas det i praksis i følge ABC at fristen begynner å løpe ved utgangen av det året som erstatningen ble endelig fastsatt.

Fristen utløper tre år etter realisasjonsåret. Selve realisasjonen kan skje når som helst på året. Skjer realisasjonen i begynnelsen av januar har en i praksis en frist på fire år, mens realisasjon på slutten av året gir en frist på omtrent tre år. Den gjennomsnittlige frist vil – gitt visse forutsetninger av statistisk art – være tre og et halvt år.

Legg merke til at fristen er knyttet til at avtale inngås, ikke til gjennomføringstidspunktet for avtalen. Det må opplagt gjelde en frist for gjennomføring også. Lovteksten er taus om dette, men forarbeidene presiserer at forutsetningen for ordningen er at reinvestering skjer «innen rimelig tid». I motsatt fall er det et tegn på at behovet for gjenoppbygging ikke er så stort, og følgelig at gevinst ved den ufrivillige realisasjonen bør behandles som en vanlig kapitalgevinst. Det blir da en oppgave for domstolene å presisere hva det ligger i uttrykket «rimelig tid» hvis saken settes på spissen. Det er naturlig å trekke inn relevant kutyme for den aktuelle transaksjon i tillegg til at en ser hen til spesielle omstendigheter knyttet til skattyteren, når en skal konkretisere hva det ligger i den rettslige standard «rimelig tid».

Generelt anbefales det i forarbeidene at en ikke legger opp til noen dispensasjonsadgang fra fristen for reinvestering etter utløpet av realisasjonsåret, men på ett punkt åpner en opp for en utvidet frist.²⁸ Det gjelder i tilfeller der det er tale om store prosjekter, i så fall kan det etter departementets mening ikke alltid forlanges at skattyter er kommet så langt at bindende kontrakt er inngått. I disse tilfellene er det tilstrekkelig at skattyter på annen måte beviser at det er tatt en endelig beslutning om reinvestering. Denne åpningen for en forlenget frist er omtalt i forarbeidene til skattereformen 1992. Den gang var det en frist på ett år som ble foreslått og som ble innført, dvs fristen var ett år etter realisasjonsåret. Ved en lovendring gjeldende fra 2006 ble fristen utvidet til tre år. Departementet var kommet til at fristen på ett år kunne være for snau i enkelte tilfeller, og en ønsket å medvirke til gjennomtenkte og godt planlagte reinvesteringer.²⁹ I stedet for å velge en

²⁸ Ot.prp. nr 35 (1990–1991) punkt 29.2.5.

²⁹ Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 21.4.

ordning med dispensasjonsadgang, valgte en å utvide fristen for alle til tre år. En skulle kanskje tro at behovet for forlenget frist for store prosjekter som omtalt i forarbeidene fra 1990, var mindre etter at fristen ble forlenget fra ett til tre år. I forarbeidene til lovendringen i 2006 er ikke lenger behovet for forlenget frist for store prosjekter omtalt. Synspunktet fra forarbeidene i 1990 står imidlertid fortsatt i siste utgave av ABC (2010), og en må legge til grunn at ligningsmyndighetene dermed, inntil videre, er «bundet til masten» mht dette standpunktet.

En spesialbestemmelse om forlenget frist som angår ufrivillig realisasjon av buskap som er pålagt av veterinærmyndighetene, står i sktl § 14–70 sjuende ledd annet punktum. Hvis veterinærmyndighetene også forlanger at fjøs eller annet anlegg skal stå tomt en periode, forlenges reinvesteringsfristen med lengden av stengningsperioden.

4.6 Virkning for eiertid

Ser en bestemmelsene om skattefritak ved realisasjon av bolig- og fritidsbolig-eiendommer i sktl § 9–3 og bestemmelsen om betinget skattefritak i § 14–70 under ett, oppstår det en særegen problemstilling. Hva skjer med opptjent brukstid som et vilkår for skattefritak etter § 9–3 annet og fjerde ledd, hvis eiendommen blir ufrivillig realisert og en benytter seg av ordningen med betinget skattefritak? Uten reinvestering er regelen ved ekspropriasjon etter Skattedirektoratets oppfatning at eiertid avbrytes når skjønnet er rettskraftig, og eksproprianten har krevd å overta eiendommen, se Utv 1981 506 og diskusjon i Koch *et al.* (1993, side 66–67).

Forutsetningen i det videre er altså at skattyter ikke har brukt eiendommen tilstrekkelig lenge til at realisasjonen tilfredsstillter vilkårene for skattefritak i § 9–3; følgelig må en reinvestere for å slippe gevinstbeskatning.

Anta at en fritidseiendom eksproprieres som en har eid og brukt i fire år, og at realisasjonen skjer før fem års brukstid er oppnådd. Etter fem år ville salgsgevinst vært skattefri. Anta videre at en reinvesterer i ny eiendom av samme art. Spørsmålet er om en

for reinvesterings-eiendommen må starte opptjening av brukstid på nytt, dvs at en mister den brukstid en hadde opparbeidet for den realiserte eiendom. I motsatt fall, hvis det gjelder et kontinuitetsprinsipp her slik at en tar med seg brukstiden til ny eiendom, vil det bety at en kan selge reinvesteringseiendommen allerede etter ett år skattefritt etter regelen i § 9-3 fjerde ledd. Et slikt resultat bygger på at man i så fall kan si å ha samlet fem års brukstid ved å legge sammen fire år som stammer fra den realiserte eiendommen, og ett år som stammer fra den nye eiendommen. En ser da på gammel og ny eiendom som en enhet som behandles under ett skattemessig.

Lovteksten omtaler ikke denne muligheten, og det kan heller ikke ses at forholdet er drøftet i forarbeidene. Konklusjonen blir da at denne muligheten ikke står åpen.

En annen mulighet er at en ved realisasjon av ny eiendom betrakter skattespørsmålet for gammel og ny eiendom separat. Skatt på avsatt gevinst for gammel eiendom avgjøres av brukstid for denne regnet fra erverv av gammel eiendom fram til realisasjonstidspunkt for ny eiendom. Dette kan ved første øyekast virke som en underlig konstruksjon, men det er faktisk den løsningen som er valgt for tilfellene der en makeskifter eiendom med det offentlig etter sktl § 14-71 annet ledd. Bestemmelsen lyder: «Gevinsten tas til beskatning ved overdragelse av den nye eiendommen hvis realisasjon av den frabyttede eiendommen på dette tidspunktet ville ha medført skatteplikt for gevinsten». Hvis brukstiden for den frabyttede eiendommen medregnet eiertid etter byttet tilfredsstillende vilkåret om brukstid i § 9-3, så er gevinst på gammel eiendom skattefri.

Eventuell skattepliktig realisasjonsgevinst for ny eiendom vurderes separat. Bestemmelsen i sktl § 14-71 gir vel ikke noen klar formel for hvordan brukstid for ny boligeiendom skal beregnes. Normalt vil den regnes fra tidspunktet for makeskiftet. Hvis det gjøres, vil en imidlertid få dobbel opptjening av brukstid; brukstid for ny boligeiendom godkjennes både gammel og ny eiendom.

Spørsmålet etter dette blir om den løsningen som følger av § 14–71, kan brukes analogisk i § 14–70-tilfellene. Følgende problemstilling kan illustrere de alternative lovtolkninger: Gammel fritidseiendom der brukstid er fire år, realiseres ufrivillig for 400 med en gevinst på 100. Vederlaget reinvesteres i ny eiendom som da får inngangsverdi 300 etter regelen om at gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris i § 14–70 tredje ledd siste punktum. Etter tre år selges ny eiendom for 600. Skal en da skatte av gevinst tilsvarende 300 eller kan en si at den latente gevinstskatten på 100 nå er falt bort? I så fall vil salg av ny eiendom innebære en gevinstskatt på 200.

Den klare regulering av spørsmålet i § 14–71 kan tolkes på to måter. Enten har lovgiver bevisst valgt ulik løsning for de to bestemmelsene eller så er den manglende regulering i § 14–70 mer å regne for en lakune.

Sammenhengen i regelsettet tilsier at brukstid også må kunne akkumuleres i § 14–70-tilfellene. Det er ikke noen opplagt grunn til å skille mellom tilfellene. Også formålet til § 14–70 trekker i retning av en slik løsning. De skattemessige ulemper som ufrivillig realisasjon kan medføre, skal avdempes. Direkte skjer dette ved at gevinstbeskatning utsettes, men også tap av opptjent bruks- og eiertid kan oppfattes som en urimelig konsekvens av ufrivillig realisasjon.

Den manglende regulering i § 14–70 og forarbeidenes taushet kan skyldes at en ikke har ansett problemstillingen for særlig praktisk. For boligeiendommer – med den forholdsvis korte eier- og brukstid som kreves etter § 9–3 annet ledd – kan denne hypotesen ha noe for seg. For fritidseiendommer, imidlertid, må en formode at problemstillingen ikke er aldeles upraktisk; tross alt kreves det for å oppnå skattefritak etter § 9–3 fjerde ledd fem års brukstid i løpet av de siste åtte år.

Bestemmelsen i § 14–71 første ledd innebærer at det stilles mindre restriktive krav til akseptabelt nytt objekt enn det § 14–70 gjør. Etter § 14–70 må en reinvestere i objekt av samme art, og dette vilkåret praktiseres forholdsvis strengt, jf diskusjonen i avsnitt 4.5.1.

Makeskifte-objektene etter § 14–71 er fast eiendom mot fast eiendom. Det innebærer at skattyter kan skifte boligeiendom mot tomt. Salg av tomt er ikke skattefritt. Derfor er det behov for en bestemmelse om hva som skjer med den latente skatten som stammer fra makeskiftet boligeiendom, hvis ny eiendom realiseres.

For å konkludere: Fravær av regulering i lovtekstens § 14–70 av en tilsvarende bestemmelse som i § 14–71 annet ledd, er en viktig innvendig mot at bestemmelsen også gjelder for § 14–70. Mot dette taler forarbeidenes taushet som indikerer at spørsmålet ikke har vært vurdert, sammenhengen i regelsettet, bestemmelsens formål og de relevante reelle hensyn som derav følger – hovedsakelig det å motvirke urimelighet. Løsningen må derfor anses tvilsom *de lege lata*. Etter min *de lege ferenda* vurdering bør bestemmelsen i § 14–71 annet ledd gis analogisk anvendelse i § 14–70-tilfellene.

4.7 Virkning av at reinvestering ikke gjennomføres

De deler av vederlaget som ikke investeres i nytt objekt innen fristen, skal normalt tas til inntekt i realisasjonsåret, jf sktl § 14–70 fjerde ledd. Endringsplikten for tidligere ligning følger av ligningsloven § 9–5 annet ledd bokstav b.

Hvis det dreier seg om gevinst som stammer fra driftsmiddel i saldogruppe e til h som ikke reinvesteres, skal etter § 14–44 fjerde ledd tredje og fjerde punktum «20 prosent av gevinsten..., eller en forholdsmessig del av den, skattlegges i det inntektsåret fristen løper ut. Den resterende ... skal i samme inntektsår føres på gevinst- og tapskontoen». Bestemmelsen åpner opp for at en i virksomhet kan oppnå en viss skattecreditt hvis en krever betinget skattefritak, men ikke oppfyller vilkåret om reinvestering.

Hvis skattyter dør før fristen for reinvestering er ute, tas den avsatte gevinsten til beskatning i dødsåret med mindre gjenlevende ektefelle eller enearving trer inn i avdødes rett til reinvestering, jf sktl § 14–70 åttende ledd, jf § 14–48 tredje og første ledd.

4.8 Avsluttende merknader

Fungerer så regelsettet om betinget skattefritak etter intensjonene? Et åpenbart problem er at mangel på egnet reinvesteringsobjekt kan begrense nytten av reglene. I brann-tilfellene er det grunn til å tro at det er få problemer med å gjøre fornuftig bruk av ordningen. Ved ufrivillig realisasjon av hel eiendom, kan det også være mulig å finne akseptabelt reinvesteringsobjekt. For ekspropriasjon av deler av eiendom kan det derimot være vanskelig å reinvestere på en fornuftig måte. I praksis dukker problemstillingen ofte opp ved ufrivillig realisasjon i landbruksnæringen. Gårdbrukere er nok de som oftest blir utsatt for ekspropriasjon av deler av eiendom der gevinst er skattepliktig. Rasjonell drift kan være kjennetegnet ved at den foregår på en samlet eiendom. Og selv om reinvestering i grunnareal er ønskelig, kan det være mer enn vanskelig å finne egnet eiendom som er til salgs. Et tiltak som vil avhjelpe situasjonen, er å innføre mer fleksible regler mht hva som er godkjent reinvesteringsobjekt; for eksempel at vederlag for del av eiendom kan brukes til investeringer i driftsbygninger eller til innkjøp av buskap etter mønster av bestemmelsen som gjelder ved innløsning av festetomter. En slik løsning ble imidlertid senest avvist av Finansdepartementet i 2009, se brev til Stortinget fra finansministeren av 26.08. 2009.

Konklusjonen blir at reglene om betinget skattefritak for mange tilfeller vil kunne fungere tilfredsstillende, men at ved spesielt ekspropriasjon av deler av eiendommer gjør de forholdsvis strenge reglene knyttet til egnet reinvesteringsobjekt at ordningen har en begrenset nytte.

Referanser

Forkortelser

BFU:	Bindende forhåndsuttalelse
Innst. O.:	Innstilling til Odelstinget
LB:	Borgarting lagmannsrett
LG:	Gulating lagmannsrett
NOU:	Norges offentlige utredninger
Ot.prp.:	Odelstingsproposisjon
Rt:	Norsk Retstidende
Utv:	Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

Lover

- 17.05.1814 Kongeriget Norges Grundlov (Grunnloven)
- 18.08.1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven) [opphevet]
- 01.06.1917 nr. 1 Lov om skjønn og ekspropriasjonssaker (skjønnsprossloven)
- 23.10.1959 nr. 3 Lov om oreigning av fast egedom (oreigningsloven)
- 16.06.1961 nr. 15 Lov om rettshøve mellom grannar (naboloven)
- 21.06.1963 nr. 23 Veglov
- 25.06.1965 nr. 5 Midlertidig lov om forbud mot bygging m.v. i strandområder ved sjøen (strandloven) [opphevet]
- 19.06.1970 nr. 63 Lov om naturvern (naturvernloven) [opphevet]
- 21.12.1979 nr. 77 Lov om jordskifte o.a. (jordskifteloven)
- 13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)

13.03.1981 nr. 6 Lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven)
06.04.1984 nr. 17 Lov om vederlag ved oreigning av fast eigedom (vederlagsloven)
14.06.1985 nr. 77 Plan- og bygningslov [opphevet]
21.06.1985 nr. 83 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper
(selskapsloven)
26.06.1992 nr. 86 Lov om tvangsfullbyrdelse (tvangsfullbyrdelsesloven)
09.12.1994 nr. 64 Lov om løysingsrettar (løysingslova)
20.12.1996 nr. 106 Lov om tomtefeste (tomtefesteloven)
13.06.1997 nr. 44 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven)
13.06.1997 nr. 45 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
27.06.2008 nr. 71 Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og
bygningsloven)
19.06.2009 nr. 100 Lov om forvaltning av naturens mangfold (naturmangfoldloven)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) Skattereformen 1992.
Innst. O. nr. 47 (1996–97) Innstilling fra finanskomiteen om endringer i
skattelovgivningen.
Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) Ny skattelov.
NOU 2000: 8 Arveavgift.
Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.
Innst. O. nr. 125 (2004–2005) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i
skatte- og avgiftslovgivingen mv.
Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.
Innst. O. nr. 10 (2006–2007) Innstilling frå finanskomiteen om skatte- og
avgiftsopplegget 2007 – lovendringar.
Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

Rettsavgjørelser

Høyesterett:

Rt 1927 501 Hønefoss Bryggeri

Rt 1937 271

Rt 1960 1427 Flesland

Rt 1964 1241

Rt 1965 1094 Thora Nielsen

Rt 1966 1478

Rt 1974 1141 Midtskau

Rt 1976 1507 Sandefjord

Rt 1977 1264 Brødrene Holm

Rt 1978 60 Smestad

Rt 1981 534

Rt 1984 369

Rt 1995 872 Eide

Rt 1996 932

Rt 2001 1444 Skøyen Næringspark

Rt 2007 209 Hex

Lagmannsrett:

Gulating lagmannsretts overskjønn av 7. 8. 2009 (LG–2007–182862)

Borgarting lagmannsretts overskjønn av 26. 10. 2010 (LB–2010–15247)

Byrett:

Stavanger byrettsdom av 13. 6. 1990 (gjengitt i Utv 1991 1323)

Uttalelser

Utv 1980 718 Skattedirektoratet

Utv 1981 72 Finansdepartementet

Utv 1981 506 Skattedirektoratet

Utv 1994 781 Skattedirektoratet

BFU 2003 62

BFU 2004 68

BFU 2006 33

BFU 2006 39

BFU 2006 44

BFU 2006 59

Brev til Stortinget fra finansministeren av 26.08. 2009

Litteratur

Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*. Oslo, 2003.

Finstad, Inger Johanne. *Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker*. Skatterett, 2003: 82–88.

Fredriksen, Ola. *Høyesteretts anvendelse av ligningspraksis som rettskilde*. Skatterett, 2008: 224–260.

Gjems-Onstad, Ole. *Rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser – NÅ!* Skatterett, 2003: 305–308.

Koch, Sverre E., Carl Erik Krefting og Per Helge Stoveland. *Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom*. 2. utgave. Oslo, 1993.

Kvisli, Kåre H. *Innføring til skatteretten*. Oslo, 1962.

Sandvik, Per. *Noen spørsmål om skatt og ekspropriasjon*. Lov og Rett, 1978: 339–354.

Sandvik, Per. *Ekspropriasjon og skatt – en ajourføring*. Lov og Rett, 1985: 3–22.

Sandvik, Per. *Skattespørsmål ved ekspropriasjon*. I: Ekspropriasjon. Særlig etter plan- og bygningsloven. Odd Jarl Pedersen, Per Sandvik og Helge Skaaraas. Oslo, 1990.

Skattedirektoratet (utg.). *Lignings-ABC 2010*. 31. utgave (elektronisk utgave ajour pr. 25. juni 2010). Oslo, 2010.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utgave. Oslo, 2009.

