

UiO : **Det juridiske fakultet**

Tomtebeskatning

Skatteloven § 9-3 (8) a)

Kandidatnummer: 654

Leveringsfrist: 25.04.2013.

Antall ord: 16162



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Presentasjon av tema	1
1.2	Rettskilder.....	3
1.3	Inntektsbegrepet og anvendelsesområde	5
1.4	Historikk	6
2	REALISASJON AV TOMT	8
3	TOMTEBEGREPET.....	11
3.1	Forholdet mellom 1. og 2. punktum i sktl. § 9-3 (8)a.....	12
3.1.1	1. punktum.....	12
3.1.2	2. punktum.....	13
3.2	Vurdering etter 1. punktum	17
4	TOMTENS EGNETHET	19
4.1	Faktisk egnethet	20
4.2	Rettslig egnethet	22
5	VEDERLAGET FOR TOMTEN.....	27
5.1	Tomtens utnyttelse og påvirkning	28
5.2	Vederlaget vesentlig påvirket	30
6	DELVIS BEBYGD TOMT	33
6.1	Grensen - Naturlig arrondert tomt	34
6.1.1	Bebygd tomt med stort areal	35
6.1.2	Bebygd tomt med flere frittstående bygninger – forholdet til boligregelen i sktl. § 9-3 (2).....	37
6.2	Vederlaget vesentlig påvirket	38

7	FULLT BEBYGD TOMT	39
7.1	Vederlaget vesentlig påvirket	41
7.2	Bebyggelsen er ikke økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende	43
8	EKSPPROPRIASJON	47
8.1	Vederlaget ved ekspropriasjon	47
8.2	Skjønnrettens vurdering i ekspropriasjonssaker	49
9	SKTL. § 9-3 (8) DE LEGE FERENDA	51
9.1	Er bestemmelsen velfungerende?	51
9.2	Er det behov for bestemmelsen?.....	53
10	LITTERATURLISTE	55

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema

Tema for oppgaven er tomtebeskatning, nærmere bestemt lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) § 9-3 (8) bokstav a. Bestemmelsen innebærer at landareal som er fritatt for beskatning på det grunnlag at eiendommen er bolig, fritidseiendom og lignende, likevel kan bli skattepliktig på nærmere bestemte vilkår.

Utgangspunktet i skatteretten er at all inntekt er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1. Hovedregelen for realisasjon av tomter er derfor at realisasjonen er skattepliktig. Tomt regnes som et formuesobjekt i skattelovens forstand. Eiendommer der det er bygget boliger, fritidsboliger og lignende er imidlertid fritatt fra hovedregelen om skatteplikt etter særbestemmelser i sktl. § 9-3. For å hindre skattefritak ved salg av eiendommer med bebyggelse som i realiteten utgjør salg av tomt, er det nødvendig med en bestemmelse som setter grenser for hva som kan bli fritatt for beskatning.¹ Bestemmelsen om tomtebeskatning i sktl. § 9-3 (8) utgjør dermed et unntak fra unntaket om skatteplikt ved realisasjon av tomt. Paragrafen lyder som følger:

«Annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved

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

Annet til sjette ledd gjelder skattefritak for realisasjon av boligeiendom, fritidsbolig, gårdsbruk og skogbruk.

¹ Om bestemmelsen er nødvendig, se oppgavens kapittel 9.2

Problemstillingen i oppgaven er å se nærmere på hva som ligger i begrepet tomt. Tomtebeskatning er et svært aktuelt tema, da realisasjon av eiendom med bebyggelse foretas relativt hyppig. Spørsmålet har vært gjenstand for flere rettstvister, og har vært i Høyesterett gjentatte ganger over en lang tidsperiode. Konsekvensen av om realisasjonen er skattepliktig eller ikke, får naturlig nok stor betydning for skattyter. Etter ordlyden i paragrafen er det gevinsten av realisasjonen som eventuelt skal beskattes. Tapssituasjoner skal ikke behandles i oppgaven.

Tidligere rettspraksis knytter seg i stor grad til realisasjon av gårds- og skogsbruk. For gårds- og skogsbruk ble det fra og med 2005 skatteplikt på gevinst ved realisasjon uansett eiertid, med unntak for visse familieoverdragelser, jf. sktl. § 9-3 (6) jf. § 9-13 (1). Dette vil sannsynligvis redusere betydningen for lovanvendelsen på dette området, og tomtebeskatning vil dermed i fremtiden trolig være mest aktuell for annen bebygd grunn.² Innholdet i de tidligere dommene for gårds- og skogsbruk er fortsatt relevant for gjeldende rett.

Eiendommer uten bebyggelse som realiseres med gevinst, vil være skattepliktige etter hovedreglene om inntekt i sktl. § 5-1 og § 5-30. Dette skal ikke behandles nærmere i oppgaven.

Rent praktisk innebærer bestemmelsen om tomtebeskatning for eksempel at dersom et gammelt og falleferdig hus i Oslo sentrum selges for et millionbeløp, så kan salget bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8), til tross for at huset i utgangspunktet er fritatt for beskatning etter sktl. § 9-3 (2). Begrunnelsen for dette er at man anser det som mer nærliggende at kjøper ønsker å få rettighetene til tomten huset står på, fremfor selve bygningen – noe som også gjenspeiles i størrelsen på vederlaget.

² Zimmer, s. 243 og 245

1.2 Rettskilder

Den alminnelige juridiske metode fra rettskildelæren gjelder også på skatterettens område, og vil bli lagt til grunn i oppgaven.³

I skatteretten står legalitetsprinsippet sterkt, og lovens ordlyd er dermed utgangspunkt for tolkningen. Ved tolkningen av rettskildene mener Zimmer at det «gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel for skatteplikt». Dette synspunktet er ikke i samsvar med Høyesteretts praksis, og kan trolig ikke legges til grunn.⁴ Ved tvil om hva lovteksten sier, må det i samsvar med alminnelig rettskildelære trekkes inn andre rettskilder.⁵ Resultatet av en tolkning kan dermed bli at det foreligger skatteplikt til tross for noe uklar lovtekst. Av hensyn til at skattyter skal kunne innrette seg etter bestemmelsene, må det tas hensyn til forutberegneligheten ved fortolkningen.⁶ Hensynet til forutberegnelighet setter derfor en grense for hvor langt man kan gå i tolkingen for å ilegge skatteplikt. Det gjelder imidlertid ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at det ved tvil skal tolkes i skattyters favør.⁷ Antitetisk tolkning bør man være varsom med, da lovformuleringene kan være vedtatt forhastet og som en del av en politisk dragkamp, noe som kan føre til en ulogisk og lite sammenhengende oppbygning.⁸ For å sikre forutberegnelighet og best mulig sammenheng i regelverket over tid, bør tolkingen foregå i lys av de grunnleggende prinsippene innen skatteretten.⁹ De mest relevante prinsippene er kort oppsummert rettferdighet og effektivitet. Underlagt dette igjen er nytteprinsippet, skatteevneprinsippet, minsteofferprinsippet og hensynet til nøytralitet, symmetri og kontinuitet.¹⁰

³ Zimmer, s. 47

⁴ Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe), s. 1297, Zimmer, s. 48

⁵ Eckhoff, s. 19 flg., s. 22 flg., s. 39 flg.

⁶ Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

⁷ Zimmer, s. 48

⁸ Zimmer, s. 49

⁹ Zimmer, s. 49

¹⁰ Nærmere om prinsippene, se Zimmer s. 30-34

Rettspraksis spiller en viktig rolle på skatterettens område. I forbindelse med temaet i oppgaven foreligger det en rekke relevante avgjørelser, både fra Høyesterett og underinstansene. I samsvar med alminnelig rettskildelære, så er det først og fremst Høyesteretts avgjørelser som det legges vekt på. Avgjørelser fra andre rettsinstanser kan bidra til å illustrere og belyse konkrete situasjoner.¹¹ De fleste av dommene innenfor oppgavens tema er relevante i forhold til flere av problemstillingene underveis i fremstillingen.

Lovforarbeider er relevant i skatteretten, og bidrar særlig til å klargjøre formålet med bestemmelser. Forarbeidene til tomteregelen har det særpreg at de er svært gamle. De mest relevante forarbeidene er fra 1930-tallet og tidligere, og bærer preg av dette. De er ikke særlig detaljerte sammenlignet med dagens forarbeider, og dette gjør at de kan få redusert relevans. Vekten reduseres også ved gamle rettskilder.¹²

Ligningspraksis spiller en viktig rolle i skatteretten. Høyesterett legger vekt på ligningspraksis i sine avgjørelser, og noen ganger har ligningspraksisen vært avgjørende for utfallet.¹³ Vekten av ligningspraksis vil avhenge av praksisens varighet, frekvens (hvor hyppig tilfellet har forekommet) og dens konsistens.¹⁴

Lignings-ABC er en håndbok som årlig utgis av skattedirektoratet. Lignings-ABC beskriver de materielle regler som er gjeldende rett, og gir uttrykk for skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder.¹⁵ Ligningsmyndighetene vil i all hovedsak forholde seg til lignings-ABC når de avgjør saker. Dette fører igjen til at det kan utvikle seg ligningspraksis, noe som tillegges vekt av domstolene. Lignings-ABC systematiserer det skatteeta-

¹¹ Eckhoff, s. 162

¹² Eckhoff, s. 367 flg.

¹³ Rt. 1973 s. 87, s. 91

¹⁴ Zimmer, s. 53-54

¹⁵ Lignings-ABC (2012/13), forord

ten mener er gjeldende rett, og boken gjør det dermed enklere å få oversikt over skatteretten. Boken er imidlertid preget av en kategorisk stil, noe som gjør at den ikke alltid passer til virkelighetens utfordringer. Lignings-ABC bør derfor, som annen juridisk teori, brukes med forsiktighet og med et kritisk blikk.¹⁶

Lovbestemmelsens formål er relevant i skatteretten. Formålet fremgår ofte av forarbeidene, men kan også fremgå av andre rettskilder. Ved tolkning må trolig formålet vike for hensynet til forutberegnelighet for skattyter. Det er likevel ikke alltid tilfelle at det er slik, og tomteregelen er et godt eksempel på dette. Før 2. punktum kom inn i tomtebestemmelsen, tolket Høyesterett 1. punktum utvidende i samsvar med bestemmelsens formål.¹⁷

Videre er hensynet til å unngå dobbeltbeskatning spesielt for skatteretten. Endelig bør hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket tillegges stor vekt, da dette bidrar til å opprettholde logikk og systematikk i skattesystemet, og er viktig av hensyn til forutberegneligheten.¹⁸

1.3 Inntektsbegrepet og anvendelsesområde

Inntektsbegrepets kjerne er arbeids-, virksomhets- og kapitalinntekter, jf. sktl. § 5-1. Grensene mellom dem kan være flytende og overlape hverandre. Realisasjon av tomt er realisasjon av et formuesobjekt, som vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1.

Anvendelsesområdet for kapittel 9 i skatteloven, deriblant tomteregelen i sktl. § 9-3 (8), fremgår av sktl. § 9-1. I sktl. § 9-1 står det at anvendelsesområdet er «gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt», og at dette gjelder realisasjon både i og utenfor virksomhet, jf. sktl. § 9-1 bokstav a og b.

¹⁶ Zimmer, s. 58

¹⁷ Se kap. 3

¹⁸ Zimmer, s. 58

Det er gevinsten som eventuelt blir skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8). Gevinsten utgjør differansen mellom inngangsverdi og utgangsverdi. Gevinstberegningen skal ikke behandles i oppgaven.

1.4 Historikk

Ved fastleggelsen av innholdet i tomteregelen etter gjeldende rett, kan det være nyttig å se på regelens historiske utvikling for å få bedre kjennskap til lovgivers vilje.¹⁹ Regelen om tomtebeskatning har vært endret flere ganger de siste hundre årene. Det skal her gis en kort og forenklet fremstilling av tomteregelens utvikling.

I skattelovene fra 1882 var gevinst for tomtsalg bare skattepliktig dersom salget ble foretatt som en del av formålet med virksomheten, uttrykt som «utstykningsvirksomhet».²⁰ Da de nye skattelovene av 1911 kom, bestemte lovgiver seg for å foreta beskatning på bakgrunn av skatteevne.²¹ Gevinstbeskatning ble gjennomført for situasjoner der gjenstanden ble ervervet med den hensikt å senere avhende den med oppnådd fordel – altså spekulasjon.²² Tomter skulle gevinstbeskattes uansett hensikt, og forarbeidene uttaler at «saadane salg antages nemlig, selv om eiendommen ikke oprindelig er ervervet i spekulationsøiemed, rettest at burde sidestilles med spekulationsalg».²³ Det var på denne tiden etter ordlyden også et vilkår i loven at eiendommen måtte være «i byer eller bymessig bebyggende strøk på landet eller i deres umiddelbare nærhet».²⁴ Om bakgrunnen for denne begrensningen uttales det i forarbeidene til 1934-loven at lovgiver fant dette tilleggsvilkåret som en

¹⁹ Eckhoff, s. 71

²⁰ Innstilling fra skattelovskomiteen av 1899, 5. april 1904 s. 109

²¹ Skattelov for byerne 18. aug. 1911 nr. 29 og skattelov for landet 18. aug. 1911 nr. 28, se innstilling fra skattelovskomiteen 1899 s. 90 og ot. prp. nr. 5 (1909) s. 98

²² Ot. prp. nr. 11 (1934) s. 44

²³ Ot. prp. nr. 5 (1909) s. 98

²⁴ 1911 skattelovene (se fotnote 21)

«hensiktsmessig begrensning», da regelen var ny og man ikke hadde full oversikt over hvordan virkningen ville bli.²⁵

I 1934 ble det foretatt to endringer i tomteregelen. For det første ble tilleggsvilkåret om tilknytning til by eller bymessig strøk fjernet. For det andre ble 2. punktum tilføyd i lovteksten. Årsaken til at tilleggsvilkåret ble fjernet var at denne begrensningen i forhold til beliggenheten ble ansett som «vilkårlig og ikke stemmende med almindelig rettsopfatning».²⁶ Det hadde oppstått problemer i forhold til å finne grensene for den geografiske avgrensningen, og generelt medførte det en ulik beskatning av tomtegevinster i forhold til hvor tomtene befant seg. Ved å ta bort dette vilkåret åpnet man for å beskatte hytter og lignende som ikke lå i sentrale strøk.²⁷ Lovgiver fant det også nødvendig å presisere tomtebegrepet ved å innføre 2. punktum. Høyesterett hadde i flere år strukket tomteregelen og tomtebegrepet utover det som fremgår av ordlyden i 1. punktum. Av hensyn til legalitetsprinsippet og forutberegneligheten var det viktig å få regelen presisert nærmere. At 2. punktum ikke utvider tomtebegrepet er fastholdt i rettspraksis.²⁸

Tidligere var det særskilte skattesatser for gevinster ved salg av tomter utenfor næring. Disse skattesatsene var meget gunstige, men satsforskjellen ble sterkt redusert i forbindelse med at de generelle skattesatsene ble redusert fra og med 1987. Fra og med 1992 er det ikke lenger spesielle skattesatser for tomtegevinster.²⁹ Tomter skattlegges i dag som alminnelig inntekt, nærmere bestemt kapitalinntekt, det vil si med en skattesats på 28 %.

I 1999 ble det vedtatt en helt ny skattelov. Av forarbeidene fremgår det at hensikten var en ren redaksjonell bearbeidelse og systematisering av bestemmelsene fra skattelovene av

²⁵ Ot. prp. nr. 11 (1934) s. 44

²⁶ Ot. prp. nr. 11 (1934) s. 44

²⁷ Utv. 7. (1939-41) s. 433

²⁸ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1268, Rt. 1982 s. 866 (Ilstad) s. 870

²⁹ Koch, s. 91-92

1911, og det var ikke tilsiktet materielle endringer.³⁰ Det har ikke skjedd noen materielle endringer i tomteregelen siden 1934, men det foreligger dommer både fra Høyesterett og underinstansene som bidrar til å presisere tomtebegrepet nærmere.

2 Realisasjon av tomt

I sktl. § 9-3 (8) bokstav a om tomtebeskatning fremgår det av ordlyden at det må foreligge «realisasjon» av tomt for at gevinsten skal kunne bli skattepliktig etter bestemmelsen. Hva ligger så nærmere i dette vilkåret?

Hva som omfattes av begrepet «realisasjon» fremgår av sktl. § 9-2.

Sktl. § 9-2 (1) angir to mulige former for realisasjon. Realisasjon foreligger for det første ved «overføring av eiendomsrett mot vederlag», og for det andre ved «opphør av eiendomsrett». Hovedforskjellen mellom disse alternativene er at eiendomsretten ved «opphør» ikke overføres til noen andre. Sktl. § 9-2 (1) bokstav a om frivillig salg og bokstav b om ekspropriasjon er de mest praktiske bestemmelsene ved realisasjon av tomt. Det spiller ingen rolle i hvilken form selgeren mottar vederlaget. Etter sktl. 9-2 (1) c omfattes også «bytte». Når det gjelder opphør av eiendomsrett så er ødeleggelse hovedeksempelet. Dersom en bygning brenner så foreligger det realisasjon, også i de tilfellene hvor det gis forsikrings- eller erstatningssum.³¹

Ved overføring av eiendomsrett mot vederlag, så er det i sktl. § 9-2 (3) presisert at gave og arv ikke er realisasjon. Et eventuelt gavesalg av tomt utgjør realisasjon etter sktl. § 9-2 (1) bokstav a. Gavesalg forutsetter et vederlag som er mer enn en symbolsk størrelse. Høyesterett uttaler i Rt. 2001 s. 282 (Nielsen) s. 288 at: «det er ikke naturlig å tale om gavesalg

³⁰ Ot. prp. 86 (1997-98) s. 5

³¹ Zimmer, s. 254

med mindre vederlaget med rimelighet kan betegnes som en salgssum. Dette forutsetter at det har en økonomisk realitet og ikke er minimalt i forhold til det som overdras».

I sktl. § 5-1 (2) og § 5-30 er «realisasjon» et vilkår for å utløse skatteplikt for gevinst i og utenfor virksomhet.

Realisasjonsbegrepet innebærer at visse begivenheter må ha inntruffet slik at det foreligger en verdiendring som tilsier skatteplikt. I forarbeidene beskrives realisasjon som «den begivenhet som bringer en posisjon over fra å være en ikke skattepliktig inntektsmulighet til å bli en endelig opptjent skattepliktig fordel».³² Det er altså ikke tilstrekkelig at det kun foreligger en inntektsmulighet, inntekten må være aktuell. Problemet ved realisasjon er å trekke grensen for hva som er tilstrekkelige begivenheter for å anse inntekten som aktuell.

Ordlyden i sktl. § 9-2 (1) tilsier at listen som oppstilles ikke er uttømmende, jf. ordene «blant annet». Heller ikke listen i sktl. § 9-2 (3) er uttømmende. Lovteknisk så innebærer dette at de tilfellene som ikke er med i listene, må vurderes i forhold til første ledd sin generelle definisjon av begrepet realisasjon.³³

Sktl. § 9-2 kom inn i loven ved den nye skatteloven av 1999, uten at den var ment som noen endring av rettstilstanden.³⁴ Frem til skattereformen i 1992 brukte loven begrepet «avhendelse». Etter denne endringen er det fortsatt «avhendelse» som er kjernen i begrepet, men ved å erstatte begrepet med «realisasjon», så inkluderte man også situasjoner der gevinst og tap skjer som følge av ødeleggelse, tyverier og lignende.³⁵ Begrepet omfatter også situasjoner hvor gjenstanden går tapt mot vederlag.

³² Ot. prp. nr. 86 (1997-98) s. 69

³³ Zimmer, s. 252

³⁴ Ot. prp. nr. 86 (1997-87) s. 69-70

³⁵ Ot. prp.nr. 35 (1990-91) s. 303 flg.

Det som kan reise problemer i vurderingen av hvorvidt realisasjon foreligger, er hvor langt overføringsprosessen må være kommet før realisasjon kan sies å foreligge. Dersom overdragelsen skjer på bakgrunn av avtale, som er vanlig ved salg og ekspropriasjon av tomter, og denne avtalen ikke gjennomføres fordi den blir kjent ugyldig eller hevet, foreligger det ikke realisasjon.³⁶ Dersom avtalen ikke blir kjent ugyldig eller hevet, er det et vilkår at de vesentligste avtalevilkårene må være fastlagt for at det er tilstrekkelig grunnlag for å anse avtalen som grunnlag for realisasjon.³⁷ Dette innebærer at det er avtaletidspunktet som er det sentrale for vurderingen, og ikke oppfyllestidspunktet.³⁸

Realisasjonsbegrepet er ikke det samme som realisasjonsprinsippet. Realisasjonsprinsippet dreier seg om tidfesting av skatteplikten, og knytter an til tidspunktet for når ubetinget krav og ubetinget forpliktelse er oppstått.³⁹ Realisasjonsprinsippet brukes ikke i loven, men blir benyttet i både lovforarbeider og lignings-ABC.⁴⁰ Zimmer mener derfor at uttrykket har fått «hevd».⁴¹ Det er uheldig at uttrykkene er såpass like, og dermed enkelt kan sammenblendes. Begrepene realisasjon og realisasjonsprinsippet refererer seg til to ulike regelsett, realisasjon til sktl. § 9-2, og realisasjonsprinsippet til sktl. § 14-2. I praksis vil ofte tidspunktene for de to regelsettene ligge nær hverandre i tid, men de er ikke prinsipielt sammenfallende.⁴²

³⁶ Lignings-ABC(2012/13) s. 943

³⁷ Rt. 1965 s. 1094, Rt. 1995 s. 872

³⁸ Rt. 2009 s. 1208 (Hurtigruten)

³⁹ Zimmer, s. 310

⁴⁰ Ot. prp. nr. 86 (1997-98) s. 50, Lignings-ABC (2012/13) s. 1185

⁴¹ Zimmer, s. 312

⁴² Zimmer, s. 312

3 Tomtebegrepet

Gevinst ved realisasjon av tomt er i utgangspunktet skattepliktig i og utenfor virksomhet etter hovedregelen om inntekt, jf. sktl. § 5-1. Dette innebærer at hvor det er et salg av en tomt uten noen form for bebyggelse, så vil gevinsten være skattepliktig etter hovedregelen.

Dersom det står bebyggelse på tomten, i form av bolig, fritidsbolig eller lignende, er gevinsten på nærmere bestemte vilkår, som botid og eiertid, fritatt fra skatteplikt ved realisasjon etter sktl. § 9-3 (2)-(6). Dersom gevinsten ved realisasjon ikke faller inn under noen av disse skattefritaksbestemmelsene, fordi for eksempel botidsvilkåret ikke er oppfylt, medfører dette at gevinsten vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1. Det er da uten betydning om arealet kan defineres som tomt eller ikke.⁴³ Bestemmelsen i sktl. § 9-3 (8) om tomtebeskatning, som er et unntak fra unntaket om skatteplikt, utvider således ikke anvendelsesområdet for hovedregelen i sktl. § 5-1, men bestemmelsen er med på å presisere og gi veiledning for anvendelsesområdet.

Av sktl. § 9-3 (8) om tomtebeskatning fremgår det av ordlyden at bestemmelsen dreier seg om realisasjon av «tomt». Spørsmålet er hva som nærmere ligger i tomtebegrepet.

I sktl. § 9-3 (8) 1. punktum står det at «annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved realisasjon av tomt». Dette gir ikke mye veiledning for hvordan begrepet skal forstås. Ordet «tomt» vil etter vanlig språkbruk innebære et stykke landareal uten bebyggelse som det kan bygges bolig eller lignende på.

Sktl. § 9-3 (8) 2. punktum sier at som tomt regnes «også» på nærmere bestemte vilkår hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal. Rent språklig kan «også» enten bety «i tillegg til», eller det kan bety «noe som er der fra før». Altså enten en utvidelse av tomtebegrepet, eller en forklaring på hva begrepet allerede inneholder. Dette har imidlertid ikke

⁴³ Lignings-ABC(2012/13), s. 1243-1244

betydning for forståelsen av begrepet tomt, da 1. og 2. punktum må ses under ett. Uansett så utvider sktl. § 9-3 (8) 2. punktum det tradisjonelle tomtebegrepet om at tomt er et stykke landareal uten bebyggelse. Bestemmelsen innebærer at et bebygget landområde kan anses som tomt.

Det foreligger to vilkår som må være oppfylt for at eiendommen skal anses som tomt etter sktl. § 9-3 (8) 2. punktum. For det første må eiendommen være «egnet for bygging...». Dette vilkåret innebærer både en fysisk og en juridisk side av egnetheten.⁴⁴ Et neste vilkår etter 2. punktum er at vederlaget må være i «vesentlig grad» bestemt ut fra utnyttelsesmulighetene til tomten. Det innebærer at utnyttelsesmulighetene til eiendommen antas å ha vært avgjørende for vederlaget, slik at det er betalt tomtepris for eiendommen. Begge disse vilkårene behandles utførlig senere i oppgaven.

3.1 Forholdet mellom 1. og 2. punktum i sktl. § 9-3 (8)a

3.1.1 1. punktum

For å se nærmere på hva som ligger i begrepet tomt, må 1. og 2. punktum i sktl. § 9-3 (8) ses i sammenheng.

1. punktum lyder «Annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved realisasjon av tomt». Denne bestemmelsen var med allerede fra skatteloven av 1911. Ordlyden gir ikke veiledning utover den naturlige forståelsen av begrepet tomt som et stykke landareal som det kan bygges bolig eller lignende på.

Tidligere Høyesterettsdommer viser at retten, før 2. punktum om bebygd grunn kom inn i loven i 1934, har vurdert bebygd grunn som tomt. Et eksempel er Rt. 1917 s. 920 s. 922 hvor Høyesterett uttaler at «Naar altsaa eiendommen ikke er kjøpt i egenskap av gaards-

⁴⁴ Lignings-ABC(2012/13) s. 1244, Aarbakke s. 85

bruk, men tomtebruk, kan den tidligere bruk av arealet til gaards ikke komme i betragtning ved spørsmålet, om der er foregaat et salg av tomter».

Før lovendringen i 1934, uttalte Høyesterett seg om tomtepris, som er et vilkår etter 2. punktum, at utifra den «betalte pris findes det ikke tvilsomt, at stykket maa ansees som et tomteareal eller en tomt i forhold til byskattelovens § 37».⁴⁵ Pris var her et moment ved vurderingen av om det var tomtsalg, men det ble ikke ansett som noe krav for å illegge skatteplikt.

Disse dommene viser at retten la momenter inn i vurderingen av 1. punktum, som i dag fremgår av 2. punktum. Retten foretok altså en utvidende tolkning av ordet «tomt» i 1. punktum til ugunst for skattyter. Tolkningen gikk utover ordlyden, og en slik praktisering av 1. punktum bryter med legalitetsprinsippet, og tolkningen kan ikke sies å være forutberegnelig. Dette var trolig en av årsakene til at man i 1934 anså det nødvendig å lovfeste den utvidede tolkningen av 1. punktum ved å innføre 2. punktum.

3.1.2 2. punktum

Sktl. § 9-3 (8) 2. punktum lyder «Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål og lignende, og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt,».

Ordlyden i bestemmelsen sier uttrykkelig at som tomt regnes del av en eiendom, og at bebygd areal også anses som tomt, dersom vilkårene om egnethet og vederlag er oppfylt. En naturlig forståelse av hele lovteksten tyder på at de absolutte vilkårene etter 2. punktum (egnet og vederlag), ikke er absolutte vilkår for å beskatte etter 1. punktum. Vilrårene

⁴⁵ Rt. 1925 s. 264 s. 265

etter 2. punktum vil trolig utgjøre momenter som må vurderes i 1. punktum, men uten at de er nødvendige for å ilegge beskatning.

Av hensyn til forutberegnelighet er det vesentlig at lovteksten bør være så klar og tydelig som mulig. Beskatning av bebygde tomter går utenfor ordlyden i 1. punktum. For å sikre forutberegnelighet for skattyter var det derfor helt nødvendig å fastslå dette i 2. punktum. Skattyter skal ikke behøve å tolke lovtekstene og formålet til lovene for å konstatere sin skatteposisjon.

2. punktum kom inn i loven i 1934, og kan enten ses på som en presisering av 1. punktum, eller som en regel som tar for seg de tilfellene ved bebygd grunn som ikke faller inn under 1. punktum, og dermed utgjøre en selvstendig regel. Denne forskjellen har betydning ved at dersom 2. punktum er en presisering av 1. punktum, så kan 1. og 2. punktum vurderes under ett. Dersom 2. punktum er en selvstendig regel, så må reglene vurderes hver for seg for å se om det er grunnlag for tomtebeskatning. En slik forståelse av bestemmelsen kan innebære at overdragelse av en eiendom som ikke er skattepliktig etter 2. punktum fordi de absolute vilkårene ikke er oppfylt, kan bli ansett som skattepliktig etter 1. punktum. Et eksempel er dersom vederlaget for eiendommen ikke er vesentlig påvirket av muligheten for utnyttelse til tomteformål, men det likevel er åpenbart at kjøper har planer om å utnytte eiendommen til slike formål, så vil det være mulig å ilegge beskatning etter 1. punktum.

I forarbeidene til loven står det følgende om innføringen av 2. punktum i bestemmelsen: «Den forklarende tilføielse tar utelukkende sikte på å avskjære tvil i visse tilfelle av den art som har foreligget for domstolene, og hvor disses avgjørelser m.h.t. selve tomtebegrepets rekkevidde i mangel av nærmere forskrifter har måttet bli mer eller mindre subtile. Tilføielsen inneholder ingen utvidelse av tomtebegrepet, men søker bare å gi en praktisk veiledning i sådanne tilfelle hvor det erfaringsmessig har vist seg vanskelig å avgjøre hvilke momenter som særlig skal tillegges vekt ved avgjørelsen av om man har med et tomteareal å

gjøre eller ikke (*mine understrekninger*)».⁴⁶ Det fremgår dermed rimelig klart av forarbeidene at 2. punktum ikke er ment som en utvidelse av 1. punktum.

Høyesterett foretar i Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) en klarlegging av rettsstilstanden etter at 2. punktum ble tatt inn i bestemmelsen. Retten tolker og gir uttrykk for sin forståelse av forarbeidene fra 1931 om tilføyelsen av 2. punktum.

Formålet med å ta inn 2. punktum i bestemmelsen var som nevnt ikke å utvide tomtebegrepet, men å presisere og klargjøre at regelen også gjelder salg av større arealer og salg av bebygd eiendom.⁴⁷ Dette slutter også førstvoterende i Brødrene Holm-dommen seg til, og uttaler på side 1268 at: «det fremgår imidlertid klart av forarbeidene til annet punktum at bestemmelsen ikke tok sikte på å endre tomtebegrepets innhold». Videre uttaler Høyesterett at «De momenter annet punktum trekker frem, må således også kunne trekkes inn ved fortolkningen av det alminnelige tomtebegrep etter første punktum». Høyesterett sier videre at «de to setninger... må ses under ett». Slik Høyesterett tolker bestemmelsen synes å være i samsvar med en naturlig forståelse av bestemmelsen. De absolutte vilkårene i 2. punktum må også vurderes etter 1. punktum, men er da ikke absolutte. Det innebærer at en vurdering etter 1. punktum vil inneholde de samme momentene som etter 2. punktum. Synspunktet Høyesterett har i Brødrene Holm-dommen er fastholdt i Rt. 1982 s. 866 (Ilstad) s. 870. Zimmer har også lagt Høyesteretts klare uttalelser til grunn.⁴⁸

Retten uttaler på side 1268 i Brødrene Holm-dommen etter en tolkning av forarbeidene at: «tilføyelsen av annet punktum... tok spesielt sikte på å løse de spørsmål som ved utvidelsen av tomtebeskatningens geografiske rekkevidde ville bli særlig aktuelle, nemlig de spørsmål som knyttet seg til noe større arealer som ble omsatt som en helhet (*mine understrekninger*)».

⁴⁶ Ot. prp. nr. 11 (1934) s. 44

⁴⁷ Ot. prp nr. 43 (1931) s. 7

⁴⁸ Zimmer, s. 244

Her er det litt uklarhet i det Høyesterett uttaler i Brødrene Holm-dommen, da retten sier at 2. punktum fører til en utvidelse av bestemmelsens geografiske rekkevidde, og senere konstaterer at bestemmelsens 2. punktum ikke endrer tomtebegrepets innhold. Det er tvilsomt om disse uttalelsene tilsier noe motsetningsforhold. Det Høyesterett referer til når det gjelder tomtebeskatningens geografiske rekkevidde er trolig utvidelsen av begrepet tomt som fant sted da man fjernet tilleggsvilkåret om beliggenhet i 1934 samtidig med at 2. punktum ble innført.

I Rt. 1964 s. 1241 (Ommang) s. 1242 og Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) s. 1144 går Høyesterett rett på vurderingen i forhold til 2. punktum, uten å nevne 1. punktum først. Det kan tyde på at de anser 2. punktum for å være en selvstendig regel som må vurderes for seg.

Som tidligere nevnt er det trolig slik at de vilkårene som står i 2. punktum (egnethet og vederlag) ikke er nødvendige for at det skal foreligge tomt etter 1. punktum. Aarbakke uttaler at «selve avhendelsessituasjonen» i en del tilfelle viser at eiendommen er en tomt, og at dette må gjelde selv om prisen ikke fremstår som tomtepris.⁴⁹ Zimmer uttaler at det ikke uten videre er gitt at vilkårene etter 2. punktum er nødvendige for å ilegge skatteplikt etter 1. punktum.⁵⁰ Både Zimmer og Aarbakke forutsetter med disse uttalelsene at 1. punktum er selvstendig i forhold til 2. punktum.

I Rt. 1982 s. 866 (Ilstad) var det spørsmål om gevinstbeskatning for tomtsalg etter ekspropriasjon av jordbrukseiendom. Vederlaget var fastsatt av skjønnsretten på grunnlag av area- lenes verdi som jordbrukseiendom, og det var dermed ikke grunnlag for å gevinstbeskatte vederlaget som tomt. På side 870 uttaler Høyesterett at de ikke finner grunn til å gå nærmere inn på forholdet mellom 1. og 2. punktum etter henvisning til Brødrene Holm-dommen, men uttaler om anvendelsen av tomtebestemmelsen at: «de momenter som annet punktum

⁴⁹ Aarbakke, s. 85

⁵⁰ Zimmer, s. 244

trekker frem, må også ha vekt ved fastleggningen av tomtebegrepet etter første punktum». Grunnen til at retten nevner dette er fordi staten i saken anførte at 2. punktum ikke gir noen selvstendig hjemmel for skatteplikt. Retten sier med sin uttalelse at vilkårene etter 2. punktum bare skal tillegges «vekt», og at de ikke er absolutte vilkår. Det kan tyde på at retten mener at det er to selvstendige regler, til tross for at det i premissene også sies at de to punktum må «ses under ett».

Når både forarbeidene og Høyesterett har såpass klare og prinsipielle uttalelser i retning av at 2. punktum ikke innebærer en endring i forhold til 1. punktum, må dette legges til grunn. Sktl. § 9-3 (8) bokstav a 1. og 2. punktum må dermed ses under ett. Dette synspunkt samsvarer også med en naturlig forståelse av bestemmelsen.

3.2 Vurdering etter 1. punktum

Forskjellen på 1. og 2. punktum er at man ved vurderingen av om det foreligger tomt etter 1. punktum står mye friere, da man ikke er bundet av de absolutte vilkårene i 2. punktum. I vurderingen av om det foreligger tomt etter 1. punktum kan det trekkes frem noen momenter fra rettspraksis og juridisk litteratur som kan inngå i vurderingen.

For det første må det vurderes objektivt om det foreligger tomt etter bestemmelsen. Denne vurderingen gjøres ut ifra objektive kriterier som fremgår av faktum.⁵¹ Men både kjøpers og selgers subjektive omstendigheter kan gi indikasjoner på om eiendommen skal utnyttet til tomteformål.⁵² De subjektive omstendighetene er ikke avgjørende for utfallet, men de er et moment i den totale vurderingen.⁵³ Dersom kjøperen for eksempel har snakket med fagfolk om å bygge en bolig på eiendommen, kan dette tyde på at han ønsker å utnytte eien-

⁵¹ Rt. 1936 s. 941 s. 942, Koch, s. 93

⁵² Koch, s. 93

⁵³ Rt. 1936 s. 941

dommen til tomteformål.⁵⁴ På den annen side kan det være helt klart at kjøper ikke ønsker å utnytte eiendommen til tomteformål, uten at dette påvirker utfallet slik at eiendommen utgjør en tomt som blir skattepliktig.⁵⁵ Dette var tilfellet i Rt. 1936 s. 941, der det var helt klart at kjøper skulle bruke eiendommen til galoppbane, og ikke for noen del utparsellering.⁵⁶ Salget ble skattepliktig.

Når eiendommen er ekspropriert og vederlaget fastsatt av skjønnsretten, så er det neppe rom for å legge vekt på subjektive omstendigheter. Det sentrale blir en ren objektiv vurdering av størrelsen på vederlaget og skjønnsrettens begrunnelse.⁵⁷ Dette støttes også av Aarbakke, som mener at det subjektive momentet neppe kan tillegges vekt ved ekspropriasjon og annen tvungen avhendelse.⁵⁸

For det annet kan man i vurderingen av om det foreligger tomt se på prisen pr. kvadratmeter.⁵⁹ Det normale ved salg og lignende av en eiendom er at muligheten til tomteutnyttelse gjenspeiles i størrelsen på vederlaget ved at prisen er høyere enn det forventede normale. Situasjonen kan imidlertid være at tomteprisen ikke skiller seg fra prisen bestemt av bruk til andre formål. Det gjør at kriteriet tomtepris da gir mindre god veiledning for vurderingen. Det kan i slike situasjoner legges vekt på en rent teknisk fremgangsmåte ved prisfastsettelsen.⁶⁰ Dersom prisen er fastsatt med utgangspunkt i en pris pr. kvadratmeter, så kan dette være et argument for å anse vederlaget som tomtepris. I noen rettsavgjørelser i tiden før annet ledd kom inn i bestemmelsen (1934), har Høyesterett vektlagt prisen pr. kvadratmeter, uten at prisens størrelse var sentral i vurderingen av om det skulle tomtebe-

⁵⁴ Se også utv. 2006 s. 556 (lagmannsrett). Hensikten med kjøpet var forutsetning for avtaleinngåelsen.

⁵⁵ Koch, s. 94

⁵⁶ Rt. 1936 s. 941 s. 942

⁵⁷ Se nærmere om ekspropriasjon kap. 8

⁵⁸ Aarbakke, s. 86

⁵⁹ Rt. 1917 s. 920 s. 922, Rt. 1925 s. 972

⁶⁰ Aarbakke, s. 87-88

skattes.⁶¹ Denne metoden er likevel ikke mer enn et moment i vurderingen, og må etter Aarbakkes mening ikke tillegges for stor betydning.⁶²

I praksis er det likevel ikke særlig stor forskjell på vurderingen etter 1. og 2. punktum i sktl. § 9-3 (8). Vurderingen vil i hovedsak etter begge punktum være knyttet opp mot vilkårene egnethet og tomtepris. Disse vilkårene behandles utførlig nedenfor i kapittel 4 og 5.

4 Tomtens egnethet

For at realisasjon av tomt skal bli skattepliktig etter tomtebestemmelsen, er det et vilkår at eiendommen er egnet for utnyttelse til tomteformål. Dette vilkåret fremkommer uttrykkelig av ordlyden i sktl. § 9-3 (8) som sier at: «grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger mv., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l. (*min understrekning*)».

Rettspraksis og juridisk teori har lagt til grunn at det er to sider av dette vilkåret, en faktisk og en rettslig side.⁶³ I praksis vil det ofte være rimelig klart om en tomt egner seg til boligbygging eller lignende. Ordet «egnet» gjør det klart at det ikke kreves at det faktisk skal bygges på eiendommen. Det er tilstrekkelig at det er en mulighet for slik utnyttelse.

Vilkåret om egnethet må ses i sammenheng med den pris som er oppnådd for eiendommen. Dersom det er betalt tomtepris, så taler dette sterkt for at tomten er egnet for utnyttelse til tomteformål.⁶⁴ Hva området har blitt brukt til tidligere, og kjøpers hensikt med kjøpet, er i

⁶¹ Rt. 1917 s. 920, Rt. 1925 s. 972

⁶² Aarbakke, s. 88

⁶³ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) s. 1144, Aarbakke, s. 85, Lignings-ABC (2012/13) s. 1244

⁶⁴ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) s. 1144, Rt. 1991 s. 207 (Hjertøy)

utgangspunktet ikke relevant.⁶⁵ Vurderingen skal være objektiv, men kan bli påvirket av både kjøpers og selgers subjektive omstendigheter.⁶⁶

Tidspunktet for vurderingen er på salgstidspunktet.⁶⁷

Tidligere var ordlyden i dette vilkåret at eiendommen måtte være «skikket for bygging».⁶⁸ I tidligere rettspraksis og litteratur er det derfor begrepet «skikkethet» som er brukt og omtalt i forbindelse med bestemmelsens vilkår. Endringen i loven innebar ingen realitetsendring, og tidligere dommer og litteratur på området er derfor relevant for gjeldende rett.

4.1 Faktisk egnethet

Den faktiske siden av vilkåret avgjøres ut fra om «grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet er egnet for...».

Ordet «beliggenhet» refererer seg til hvordan tomten er geografisk plassert. Det gjelder både med tanke på hvor i landet tomten er plassert, og mer konkret til hvor i terrenget tomten er plassert. Nærhet til by eller tettbygd strøk samt hytteområder, gjør det normalt nærliggende å utnytte eiendommen til tomteformål.⁶⁹ Det vil som regel foreligge tomt dersom erververen har en plan om å utnytte eiendommen til tomteformål.⁷⁰ Momenter som kan gi indikasjoner på dette er konkrete byggeplaner, erververs stilling som entreprenør og lignende.⁷¹ Aarbakke mener at det ved tvil (i grensesonen til begrepet tomt) er rimelig å tillegge vurderingen et subjektivt moment ved å se på hva avhenderen burde forstått angående

⁶⁵ Rt. 1925 s. 694, Utv. 1993 s. 1271, Se oppgavens kapittel 3.2

⁶⁶ Se oppgavens kapittel 3.2

⁶⁷ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) s. 1144, Rt. 1991 s. 207 (Hjertøy), Lignings-ABC (2012/13) s. 1244

⁶⁸ Skatteloven 1911 § 43 (opphevet)

⁶⁹ Rt. 1917 s. 920 s.921, Rt. 1927 s. 452

⁷⁰ Rt. 1925 s. 555, Rt. 1966 s. 364

⁷¹ Aarbakke, s. 85

de utnyttelsen, selv om dette ikke har noen direkte forankring i loven. Det må også tas hensyn til andre utnyttelsesmuligheter som er i området. Dersom det er mer nærliggende å drive gårdsdrift, må situasjonen vurderes etter andre regler, jf. sktl. § 9-13 jf. § 9-3 (6). Hvis det er mest nærliggende at kjøper vil bruke arealet til utnyttelse av mineraler, grus, torv og lignende, må situasjonen også vurderes utfra andre regler, jf. sktl. § 9-3 (8) bokstav b og c.⁷²

Hvilken bestemmelse salget blir kategorisert under, vil ikke ha praktisk betydning for beskatningen, da skattebelastningen for realisasjonen er identisk for de ulike tilfellene. Dersom eiendommen selges for en høy pris, og er egnet til å bygge boliger, slik at vilkårene for å tomtebeskatte etter sktl. § 9-3 (8) er oppfylt, vil det ikke kunne beskattes med hjemmel i denne bestemmelsen dersom eiendommen eksempelvis inneholder mineralforekomster som har en høyere verdi enn boligutbygging. I et slikt tilfelle legges det til grunn at det er mineralforekomstene som er årsaken til størrelsen på vederlaget, og det må beskattes med hjemmel i sktl. § 9-3 (8) bokstav b.

Grunnen sin «naturlige beskaffenhet» henviser til tomtens topografi, altså hvordan tomten rent fysisk egner seg til utnyttelse av bestemmelsens formål. Hva som nærmere ligger i dette vilkåret har Høyesterett i Rt. 1991 s. 207 (Hjertøy) s. 210 uttalt i forbindelse med utbyggingen av Store Hjertøy utenfor Bodø, at det er: «fysisk umulig eller spesielt teknisk vanskelig». Det skal legges en objektiv vurdering til grunn av dette vilkåret, og det er i utgangspunktet ikke anledning til å legge vekt på hva kjøperen akter å bruke arealet til, jf. Rt. 1936 s. 941 s. 942.⁷³ I sistnevnte dom ble det ikke lagt noen avgjørende vekt på at kjøperen skulle bruke arealet til galoppbane uten noen form for utparsellering. Det ble i dommen også antydnet at for eksempel myrgrunn kan karakteriseres som uegnet til bebyggelse. Senere inntrådte hendelser kan tillegges vekt som bevisshensyn for at eiendommen er egnet til

⁷² Rt. 1924 s. 36 s. 37

⁷³ Se også Utv. 2004 s. 1087

tomteutnyttelse.⁷⁴ Zimmer har uttalt at det kan være grunn til å anta at moderne byggetoder har utvidet begrepet beskaffenhet, slik at områder som tidligere ble ansett som ubebyggelige, i dag kan anses som bebyggelige, og at dette vilkåret derfor neppe setter grenser av vesentlig praktisk betydning.⁷⁵ For eksempel kan bygging i en skråning tidligere ha blitt ansett som en belastning, mens det i dag blir ansett som en ypperlig mulighet til å få en eiendom med god utsikt.⁷⁶ Det må antas at det etter dette skal mye til for at et areal ikke skal anses som tomt på bakgrunn av vilkåret om beskaffenhet.

4.2 Rettslig egnethet

I vilkåret om egnethet er det i rettspraksis og juridisk teori som nevnt innfortolket et krav om at det må foreligge rettslig egnethet som tomtebruk.⁷⁷

Høyesterett har i Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) uttalt hva som nærmere ligger i vilkåret om rettslig egnethet. Dommen gjaldt salget av en sommerbolig med 12 dekar grunn og strandlinje, og spørsmålet var om gevinsten av salget var skattepliktig etter tomteregelen. I dommen karakteriserer Høyesterett den rettslige egnetheten på side 1144 som: at det ikke må foreligge «rettslige bånd på utnyttelsesadgangen». I Rt. 1991 s. 207 (Hjertøy) sier Høyesterett angående den rettslige egnetheten nederst på side 210 at: «... generalplanens utlegging av Store Hjertøy som friareal ikke utgjør noe absolutt hinder mot annen utnyttelse som senere...». Denne uttalelsen bidrar til å tolke loven og sette en grense for vilkåret ved at det ikke foreligger rettslig egnethet der hvor det foreligger et «absolutt hinder». Dommen sier dog ikke noe nærmere om den nedre grensen. I lignings-ABC (2012/13) s. 1244 defineres rettslig egnethet som: «at ikke lovforbud eller servitutter danner absolutt, eller mer perma-

⁷⁴ Utv. 2004 s.1087

⁷⁵ Zimmer (1997, 3. utg.) s. 253

⁷⁶ Koch, s. 94

⁷⁷ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) s. 1144, Lignings-ABC(2012/13) s. 1244, Aarbakke, s. 85

ment og ufravikelig hindring for å nytte arealet...». ⁷⁸ Hva som utgjør et «absolutt hinder» sies det imidlertid ingenting om, og hva som nærmere ligger i dette uttrykket er ikke klart. Dersom det foreligger et lovforbud som hindrer utnyttelse av eiendommen, så er det alltid en mulighet for at denne loven endres eller oppheves. Tilsvarende er tilfellet dersom en reguleringsplan eller lignende hindrer tomteutnyttelse. Det må i slike tilfeller legges vekt på hvor sannsynlig det er at en lov eller en reguleringsplan endres eller oppheves. Den juridiske egnetheten vil avhenge av skiftende tiders lovgivning og andre bindende regler. ⁷⁹ Utgjør disse eventuelle begrensningene da et «absolutt hinder», og hvor går den nedre grensen for at det foreligger rettslige bånd på utnyttelsesadgangen?

I Hjertøy-dommen forelå det en klausul påført eiendommen, som hinder mot annen utnyttelse av eiendommen som senere måtte finnes formålstjenlig. Høyesterett uttaler nederst på side 210 at klausulen som påligger eiendommen ikke utgjør noe «absolutt hinder». Begrunnelsen var at klausulen ikke hindrer utnyttelse til andre formål, såfremt «departementet gir sitt samtykke». Det fremgår altså av dommen at dersom det er en mulighet for dispensasjon fra en klausul, så er dette ikke til hinder for at tomten er rettslig egnet. Retten sa imidlertid ikke noe om hvor realistisk det ville være at dispensasjon ble gitt, men sett i lys av at Generalplanutvalget for Bodø tidligere hadde uttalt at det åpenbart var av interesse å se på muligheten for industri, så må realismen i en dispensasjon ha vært nærliggende.

Utv. 2004 s. 1087, som er en lagmannsrettsdom avsagt under dissens, er et eksempel på en sak hvor det forelå et rettslig hinder. Spørsmålet i dommen var om salget av en herskapelig boligeiendom som omfattet en utskilt tomt og en næringsseksjon ga grunnlag for tomtebeskatning. Retten sier at i vurderingen av om det dreier seg om salget av en «tomt», så er det tilstrekkelig å vise til at «reguleringsplanforslaget i seg selv åpner for en eller annen form for bebyggelse», og at det foreligger en «generell disposisjonsadgang» etter plan- og bygningsloven. Det kan virke som retten mener at adgang til tomteutnyttelse må foreligge både

⁷⁸ «Juridisk skikkethet» er identisk med «rettslig egnethet»

⁷⁹ Koch, s. 94

etter reguleringsplanen og etter den generelle disposisjonsadgangen for at det skal dreie seg om en tomt. Retten gikk imidlertid kun videre med det forhold at det forelå et reguleringsplanforslag som åpnet for bebyggelse, uten å ta hensyn til den generelle disposisjonsadgangen. I saken vektla retten det faktum at tomten var varig båndlagt gjennom reguleringsplan. Det ble først gitt byggetillatelse for bolig, men vedkommende valgte å vente med å foreta seg noe. Byggetillatelsen falt således bort. Det måtte etter lagmannsrettens syn foretas en bedømmelse av «realiteten i reguleringsplanforslaget». Flertallet fant at det reguleringsplanforslaget som forelå på salgstidspunktet i realiteten innebar at tomten ble båndlagt på en måte som medførte et totalt og permanent byggeforbud mot bolighus, men ikke helt mot andre utnyttelsesmuligheter. Det var her kun et forslag til en reguleringsplan, men flertallet mente at det måtte ses bort fra det forhold at planen ikke formelt sett var endelig. Retten konkluderte med at tomten var klausulert til et annet formål, og at dispensasjon til bolig var klart upåregnelig i overskuelig fremtid.

Disse dommene tyder på at det er sannsynligheten for at det vil foreligge et byggeforbud på tomten som blir avgjørende ved vurderingen av den rettslige egnetheten. Ved større sannsynlighet for byggeforbud, desto mindre nærliggende at det foreligger rettslig egnethet.

En herredsrettsdom fra 2001 illustrerer vurderingen av den rettslige egnetheten ved reguleringsplan. I saken som gjaldt salget av et gårdsbruk, ble en tomt ansett som rettslig egnet til utbygging.⁸⁰ Området der eiendommen lå var avsatt i kommuneplanen som landbruks-, natur og friluftsområde. Utparsellering og utbygging av hytter i området ville være i strid med planen, og ville kreve en endring i kommuneplan eller dispensasjon fra denne. I denne saken måtte det i tillegg foreligge tillatelse etter jordloven fordi det var en landbrukseiendom, før det kunne foretas fradeling av tomter. Kommunen hadde imidlertid laget en veiledende hytteplan for området som slo fast at kommunen ønsket flere hytter der. Dette var et faktum som øker sannsynligheten for at det vil bli mulig for tomteutnyttelse i fremtiden.

⁸⁰ Utv. 2001 s. 893

Her legger herredsretten også vekt på de subjektive planene kjøper hadde ved kjøpet av eiendommen.

For utbygging og planer er det en generell dispensasjonsadgang i plan- og bygningsloven 2008 nr. 71 kapittel 19. Dette innebærer at til tross for at det er vedtatt byggeforbud og lignende i et område, så er det fortsatt mulig å gi dispensasjon.

I en dom fra lagmannsretten som i hovedsak gjaldt gyldigheten av ligningsvedtak, men hvor tomteregelen også var aktuell, var tomtene båndlagt ved servitutter, og det var etablert forbud mot bygging av hus og hytter på de aktuelle arealene.⁸¹ Ved utmålingen av engangsvederlaget var det ikke var noen holdepunkter for at det var lagt vekt på tomteverdien. Båndleggingen ved servituttene dreide seg altså om et «absolutt hinder» i form av en rettslig båndleggelse, og tomtebeskatning var dermed ikke aktuelt.

I en annen dom fra lagmannsretten som gjaldt tvist om beskatning av en fullt bebygd eiendom der området var omregulert fra bolig til forretningsstrøk, ble det ikke ilagt tomtebeskatning.⁸² Saksforholdet skilte seg i vesentlig grad fra Brødrene Holm-dommen ved at det var store begrensninger i utnyttelsesadgangen i form av begrensninger på bygningens tillatte størrelse.⁸³

En dissenterende dom (2-1) fra lagmannsretten kan også bidra til illustrasjon av vilkåret om rettslig egnethet.⁸⁴ Dissensen gjaldt uenighet om hvorvidt salgssummen var vesentlig påvirket av muligheten for tomteutnyttelsen. Saken gjaldt salget av en øy i Porsgrunn hvor det kun var oppført én hytte og en mindre strandhytte. Salget ga ikke grunnlag for å ilegge tomtebeskatning, på det grunnlag at vederlaget ikke var vesentlig påvirket av muligheten til

⁸¹ Utv. 2009 s. 173, Sktl. § 9-3 (7) tilsvarende dagens § 9-3 (8)

⁸² Utv. 1992 s. 1313

⁸³ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm)

⁸⁴ Utv. 1992 s. 1316

tomteutnyttelse. På eiendommen forelå det både et privatrettslig utparselleringsforbud, og offentlige restriksjoner i form av kommuneplan med friområde og bygge- og deleforbud. Utbyggingstiltak ville ha krevet dispensasjon fra kommuneplanen, noe som retten mente ikke ville være realistisk etter forklaringen til byplansjefen, heller ikke på sikt, på bakgrunn av viljen kommunen hadde til å holde øya fri for utbygging. Tilstrekkelig liten dispensasjonsadgang kan altså innebære at det foreligger «rettslige bånd på utnyttelsesadgangen», slik at vilkåret om rettslig egnethet ikke er oppfylt. At flertallet nevner at det ikke var realistisk å regne med dispensasjon, heller ikke «på sikt», tyder på at tidsaspektet i forhold til dispensasjonsadgangen kan ha betydning ved vurderingen av vilkåret. En vurdering av tidsaspektet vil trolig bli sammenfallende med en vurdering av realiteten i et forbud. Det privatrettslige utparselleringsforbudet ble dog ikke drøftet videre, da retten mente at de offentlige restriksjonene var det sentrale i vurderingen. Trolig vil en vurdering av om et privatrettslig forbud legger rettslige bånd på utnyttelsesadgangen bygge på de samme kriteriene som ved offentlige restriksjoner. Det avgjørende vil da være hvor realistisk det vil være at det privatrettslige forbudet kan endres eller oppheves.

En lagmannsrettsdom fra Utv. 1994 s. 31 gir et eksempel på at egnetheten til eiendommen påvirker tomteprisen. I denne saken var eiendommen omregulert fra boligområde til ervervs -og boligområde i salgsåret. Salgssummen oversteg langt boligens omsetningsverdi som boligeiendom, og det var klart at årsaken til det høye vederlaget var den nye reguleringsplanen som førte til nye utnyttelsesmuligheter av betydelig grad. Dette førte dermed til økt omsetningsverdi for eiendommen.

Disse underrettsdommene gir konkrete eksempler i forbindelse med vurderingen av grensen for vilkåret om egnethet. Videre er det som samlet sett fremkommer av de ovennevnte dommene, med særlig vekt på Høyesterett, at det ikke stilles strenge krav til at en tomt anses som rettslig egnet.⁸⁵ Vilkåret glir ofte sammen med kravet om at det må være betalt

⁸⁵ Se også Utv. 2001 s. 893

tomtepris for eiendommen, og det kan se ut som at det er prisen som endelig blir det sentrale i vurderingen. Dersom det anses tilstrekkelig realistisk at det kan bli en mulighet for utnyttelse på eiendommen, så gjenspeiles dette i vederlaget.

5 Vederlaget for tomten

Det neste vilkåret i sktl. § 9-3 (8) for tomtebeskatning fremgår klart av lovteksten: «... og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt». Vilkaoret omtales ofte som at det må være betalt «tomtepris» for eiendommen.⁸⁶

Ordet «og» i bestemmelsen tilsier at vilkaoret er kumulativt med vilkaoret om egnethet. Tomtepris er et absolutt vilkår for å ilegge skatteplikt etter 2. punktum. Vilkaoret om tomtepris må ses i sammenheng med vilkaoret om egnethet, da en isolert vurdering av vilkaorene vanskelig lar seg gjøre. I Midtskau-dommen uttaler Høyesterett på side 1144 at «det avgjørende er hvilken innflytelse muligheten for å bygge har hatt på den samlede prisen, og ved vurderingen av dette kommer både grunnens fysiske egnethet og de rettslige bånd på utnyttelsesadgangen direkte inn».⁸⁷ Zimmer uttaler at prisen er det sentrale moment ved vurderingen, uansett om drøftelsen knyttes til 1. eller 2. punktum.⁸⁸

Vilkaoret om tomtepris vil si at bruken innebærer en mer «intensiv utnyttelse» av arealet. Dette innebærer en bruk som gir mulighet for høyere avkastning, og som dermed igjen medfører at kjøperen vil være villig til å betale en høyere pris.⁸⁹ Vederlaget må dessuten være påvirket i «vesentlig grad» av mulighetene til tomteutnyttelse. Det er ikke den faktis-

⁸⁶ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) s. 1144, Rt.1996 s. 932 (Hald) s. 936, Lignings-ABC(2012/13) s. 1244 – 1245, Zimmer, s. 244

⁸⁷ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau)

⁸⁸ Zimmer, s. 244

⁸⁹ Zimmer, s. 244

ke utnyttelse av eiendommen som er avgjørende, det er tilstrekkelig at det er «mulighetene» for en eventuell utnyttelse som påvirker vederlaget.

Etter ordlyden er det tilstrekkelig at det «må antas» at vederlaget i vesentlig grad er bestemt av utnyttelsesmuligheten. Det trenger ikke å foreligge hundre prosent sikkerhet, men det må være grunn til å gå ut ifra at vederlaget er påvirket.

I vurderingen av om det er betalt tomtepris for eiendommen, skal det legges vekt på den generelle etterspørselen, og ikke på hva den enkelte kjøper utfra subjektive omstendigheter er villig til å betale. Det er den alminnelige omsetningsverdi (generell etterspørsel i strøket) av eiendommen som må være vesentlig påvirket av utnyttelsesmulighetene. Dette avgjøres utfra objektive kriterier.⁹⁰ Grensen for om det er betalt tomtepris vil være skjønnsmessig. Ved vurderingen må det tas utgangspunkt i en «total bedømmelse av alle omstendigheter», og utøvelsen av skjønnnet må være «helt konkret» og «ikke ha et for kortsiktig perspektiv».⁹¹

5.1 Tomtens utnyttelse og påvirkning

Sktl. § 9-3 (8)a inneholder tre alternativer for utnyttelse av tomten; bolig, fritidsbolig og industrielt eller annet forretningsmessig formål.

Når det gjelder tomtens utnyttelse til boliger, så kan prisen påvirkes av at tomten ligger i et område som er egnet for boligbygging. Faktorer som kan være av betydning for påvirkningen er om tomten ligger i nærheten av eller i et boligområde, om det er utsikt, i hvor stor utstrekning det er tilgang til offentlig transport og nærhet til skoler og butikker. Dersom

⁹⁰ Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau), Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1269, Rt. 1996 s. 932 (Hald) s. 932, Rt. 1993 s. 480 (Huse) s. 485

⁹¹ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1269

prisen tilsynelatende har blitt påvirket av disse eller lignende faktorer, så taler det for at vederlaget er påvirket av muligheten for tomteutnyttelse.

For tomteutnyttelse til fritidsboliger er det i stor grad de samme faktorene som gjør seg gjeldende. Supplerende, og ofte viktige, tilleggsmomenter kan være tilgang til sjøen eller fjellet, stillhet og nærhet til skiløyper og alpinanlegg.

Når det gjelder tomteutnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål, så kan det være større variasjoner i utnyttelsen. Momenter til vurdering er nærhet til andre forretninger, infrastruktur og om det er et industriområde som er tilrettelagt for virksomhet. Store variasjoner i behovene gjør at det må vurderes konkret i forhold til de særskilte forretninger.

Det avgjørende for om det er betalt tomtepris er hva som har vært utslagsgivende for vederlaget. Dersom andre faktorer enn mulighet for tomteutnyttelse er årsaken til et høyt vederlag, så er det dette som skal legges til grunn – og da kan ikke skatteplikt pålegges med hjemmel i tomtebestemmelsen.⁹² Det må altså være årsakssammenheng mellom pris og mulighet for tomteutnyttelse. Zimmer fremhever, som tidligere nevnt, at prisen er det helt sentrale moment i vurderingen, da utnyttelse til tomteformål typisk fører til en mer intensiv utnyttelse, som igjen gir mulighet for en høyere avkastning, og som dermed fører til at en kjøper er villig til å betale et høyere vederlag.⁹³ En høy pris for eiendommen er imidlertid ikke alene avgjørende for om vilkåret er oppfylt. I særskilte tilfeller kan andre faktorer bidra til at det gis et høyere vederlag enn det som er normalen. I Rt. 1960 s. 1427 (Flesland) ble det gitt vederlag (ekspropriasjonserstatning) som lå «meget høyt i forhold til grunnerstatninger som er tilkjent ved lignende ekspropriasjoner annensteds,..., og til den avkastning slike eiendommer vanligvis gir».⁹⁴ Det var eiendommens spesielle karakter i form av

⁹² Koch, s. 97

⁹³ Zimmer, s. 244

⁹⁴ Rt. 1960 s. 1427 (Flesland) s. 1430

jordens bonitet som jordbrukseiendom som var årsaken til den høye verdien på eiendommen. Eiendom av samme type karakter, som eksempelvis jordbrukseiendom, kan altså ha varierende pris ut ifra kvaliteten på eiendommen – akkurat som ved salg av andre produkter.

5.2 Vederlaget vesentlig påvirket

Det som behandles i dette kapittelet er hva som skal til for at vederlaget er vesentlig påvirket av muligheten til tomteutnyttelse. Det som fremkommer i dette kapittelet gjelder generelt for ubebygde, delvis- og fullt bebygde tomter. For delvis- og fullt bebygde tomter er det enkelte særskilte omstendigheter ved vurderingen som gjør seg gjeldende i tillegg til det som står i dette kapittelet. Vurderingen av vilkåret for delvis bebygd tomt presiseres nærmere i kapittel 6.2, og fullt bebygd tomt behandles nærmere i kapittel 7.1.

Av ordlyden i sktl. § 9-3 (8) 2. punktum fremgår det at vederlaget må være påvirket i «vesentlig grad» av muligheten til utnyttelse til tomteformål. Loven gir ikke uttrykk for hva som ligger i dette, og det nærmere innhold må derfor fastsettes ut ifra en tolkning av andre rettskilder.

Ordlyden innebærer etter en naturlig språklig forståelse at det ikke er tilstrekkelig at vederlaget har blitt påvirket av muligheten for tomteutnyttelse – det må noe mer til. For å avgjøre om vederlaget er påvirket i «vesentlig grad», må vederlaget trolig ses i sammenheng med et salg uten en eventuell tomteutnyttelse.

I Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) formulerte retten vilkåret på side 1144 som at dersom det ses bort fra muligheten til utbygging: «ville prisen ikke blitt vesentlig lavere, er den heller ikke i vesentlig grad bestemt ved byggemulighetene». Hvor går grensen for hva som kan karakteriseres som vesentlig?

I forarbeidene kan jeg ikke se at det er skrevet noe relevant som bidrar til en nærmere forståelse av hva som legges i vilkåret.

I rettspraksis har retten uttalt seg flere ganger om vilkåret, men dette har ikke klarlagt nærmere hvor grensen skal trekkes. Flere dommer kan imidlertid bidra til å belyse hva som legges i vilkåret «vesentlig». I Rt. 1936 s. 941 uttalte Høyesterett på side 943 at salgsprisen var så høy at den «paa ingen maate var begrunnet i jordbruksverdien». I Rt. 1974 s. 69 (Stray), som gjaldt salget av en jordbrukseiendom til anlegg av et aluminiumsverk, lå salgssummen «markant over» den normale verdi.⁹⁵ Disse uttalelsene gir liten videre veiledning for fastsettelsen av grensen, da språkbruken innholdsmessig er det samme som «vesentlig». Det Høyesterett i realiteten gjør i disse dommene er å sammenligne den pris eiendommen ble solgt for med den forventede normalpris. En slik sammenligning gir en indikasjon på om vederlaget er påvirket av utnyttelsesmulighetene. Men sammenligningen gir kun en indikasjon og et utgangspunkt for vurderingen, og er ikke avgjørende for utfallet, jf. Rt. 1960 s. 1427 (Flesland). I Flesland-dommen kom retten til at det høye vederlaget for eiendommen sammenlignet med forventet normalpris i området, ikke var påvirket av utnyttelsesmulighetene.

I en lagmannsrettsdom som gjaldt salget av en øy med bebyggelse, kom flertallet til at prisen knyttet seg til selve plasseringen og den omstendighet at det stod en hytte på øya, og at verdien dermed lå i at bygningene var en integrert del av eiendommen.⁹⁶ Mindretallet derimot mente at en vesentlig del av salgssummen falt på grunnarealet, da taksten på grunnarealet var 1.2 – 1.3 mill., og dermed hang sammen med utnyttelsesmuligheten. Mindretallet uttalte at det gis «ingen annen rimelig forklaring enn at salgssummen... i vesentlig grad må være bestemt av potensiell tomteverdi». Dette kan etter min mening ikke være en riktig tilnærming til spørsmålet i saken. Grunnarealet ville hatt en langt lavere verdi uten den aktuelle bebyggelsen på eiendommen, og det foreligger dermed ikke årsakssammenheng mel-

⁹⁵ Rt. 1974 s. 69 (Stray) s. 76

⁹⁶ Utv. 1992 s. 1316

lom vederlagets størrelse og muligheten for tomteutnyttelse. Bebyggelsen på eiendommen er årsaken til størrelsen på vederlaget.

I en relativt ny dom i Utv. 2006 s. 556 oppsummerer lagmannsretten rettssituasjonen slik den foreligger etter gjeldende rett. Retten uttaler at man først må «vurdere hva som er alminnelig oppnåelig pris for tomter til utbyggingsformål i området», uten hensyn til rene subjektive brukerforutsetninger på kjøpersiden, for dernest å «vurdere hva oppnåelig pris for eiendommen ville vært, dersom det anses realistisk å omsette eiendommen til varig bruk som bolig». Det er forholdet mellom disse to størrelsene som er «avgjørende for om prisen vesentlig er påvirket av tomteverdien og derved for selgers skatteposisjon». Det retten gjør er altså å foreta en sammenligning av differansen i verdiene. Men heller ikke her sies det noe nærmere om hvor stort dette forholdet må være for at det skal være «vesentlig». Det ble i saken ansett som «helt urealistisk» å finne en kjøper som ville være villig til å betale så mye for en eiendom med så stort forretningsmessig utbyggingspotensiale, for å benytte den som bolig.

Konklusjonen ut fra dommene er at det avgjørende for om vederlaget er påvirket i «vesentlig grad», er om mulighetene for tomteformål konkret har vært bestemmende for beregningen av vederlaget.⁹⁷ Lignings-ABC definerer vesentlighetskravet som at det er gitt en pris som «ligger vesentlig høyere enn eiendommen med rimelighet kunne vært solgt for med en fortsatt utnyttelse av de bygninger som står på eiendommen».⁹⁸ Dette henviser til at den økte omsetningsverdien normalt skyldes at arealet er egnet til tomteformål. Dette tilfører dog lite nytt utover det som allerede har fremkommet av de tidligere nevnte dommene, og gir liten supplering til hva som ligger i vilkåret «vesentlig». Det blir en svært konkret vurdering av vilkåret «vesentlig» i hver enkelt sak.

⁹⁷ Aarbakke, s. 87

⁹⁸ Lignings-ABC(2012/13) s. 1244

6 Delvis bebygd tomt

I ordlyden i sktl. § 9-3 (8) 2. punktum står det uttrykkelig at begrepet tomt også omfatter «..hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal,..». Dette kan skape problemer for beskatningen når en stor eiendom er solgt uten noen form for oppdeling av arealet før salget. Et praktisk eksempel på dette er at det selges en eiendom med bolig og stor tomt. Utfallet av en slik situasjon kan da bli at den delen av eiendommen boligen står på faller inn under skattefritaksreglene for bolig, jf. sktl. § 9-3 (2), mens den resterende del av eiendommen blir skattepliktig etter tomteregelen i sktl. § 9-3 (8). Gevinsten må altså deles i to og beskattes etter ulike bestemmelser. Den delen av eiendommen som eventuelt skal beskattes etter tomteregelen må skilles ut for å se om det er betalt «vesentlig» pris for denne delen. Problemet oppstår når grensen skal trekkes for hvor stor del som blir skattepliktig og hvor stor del som skal holdes utenfor beskatningen etter fritaksbestemmelser. Det grunnleggende spørsmålet er om man skal se hele eiendommen under ett, eller om det er grunnlag for en oppdeling der man ser boligen med en naturlig tilhørende tomt som boligeiendom og resten som tomt.⁹⁹

Det avgjørende for å kunne gevinstbeskatte deler av eiendommen er ikke om det fysisk er plass til flere bygninger på tomten, men om tomtens utnyttelsesgrad står i forhold til eiendommens karakter, eller om tomtens størrelse overstiger det som er vanlig i strøket for eiendommer av denne type.¹⁰⁰

Gevinsten på resten av eiendommen, altså det som ikke blir skattefritatt som bolig, omfattes også av hovedregelen om skatteplikt ved realisasjon av formuesobjekt i sktl. § 5-1. Det er for denne delen av eiendommen ikke noe vilkår for skatteplikt at arealet er egnet til tom-

⁹⁹ Zimmer, s. 245

¹⁰⁰ Koch, s. 104

teutnyttelse eller at vederlaget tilsvarer tomtepris. Det overskytende areal er skattepliktig, uansett hvilken pris som er gitt for arealet.¹⁰¹

I ligning-ABC(2012/13) s. 1246 punkt 3.6.4. står det: «For å kunne foreta tomtsalgsbeskatning må den ubebygde delen av arealet finnes skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger, eller for «utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l.». Det må dessuten kunne antas at salgssummen for hele eiendommen er blitt vesentlig større som følge av at tomt(er) kan skilles ut». Denne uttalelsen er egnet til å forvirre. Både på s. 224 og s. 1264 bygger ligning-ABC på Rt. 1996 s. 932 (Hald). Hald-dommen gjaldt salg av en eiendom med et stort overskytende areal. Ligningsmyndighetene hadde her bygget på tomteregelen, og det samme gjorde herredsretten og lagmannsretten. Førstvoterende i Høyesterett mente at beskatningen også kunne vært hjemlet etter hovedregelen i sktl. § 5-1. Det sies at hvis vilkårene etter sktl. § 9-3 (8) er oppfylt, skal beskatningen bygge på denne bestemmelsen. Det har ingen betydning for beskatningen om en anvender sktl. § 5-1 eller sktl. § 9-3 (8) hvor vilkårene er oppfylt etter begge bestemmelser. Etter min oppfatning er det i slike tilfeller unødvendig å gå inn og vurdere om det er betalt tomtepris og lignende hvor det er klart at det er grunnlag for å skille ut og beskatte en del av eiendommen. Lignings-ABC(2012/13) s. 1246 punkt 3.6.4 bør endres slik at det fremgår klart at beskatning kan skje uavhengig av om vilkårene er oppfylt etter tomtebestemmelsen i sktl. § 9-3 (8).

6.1 Grensen - Naturlig arrondert tomt

For at eiendommen skal kunne deles opp i en boligdel og en tomtedel, så må grensene for denne oppdelingen fastlegges. Hverken lovteksten eller forarbeidene gir noen nærmere veiledning for dette. Reelle hensyn tilsier at boligen og et lite stykke areal rundt denne bør anses som bolig, mens arealet utenfor dette bør anses som tomt. Denne oppdelingsmåten vil også samsvare best med formålet til reglene. Dette utdypes nærmere nedenfor.

¹⁰¹ Rt. 1996 s. 932 (Hald), Lignings-ABC(2012/13) s. 224

6.1.1 Bebygd tomt med stort areal

Dersom situasjonen er at det realiseres en boligeiendom med stor tomt, så ble utgangspunktet for grenseoppdelingen fastlagt i Rt. 1964 s. 1241 (Ommang). Her uttaler Høyesterett på side 1243 at «ikke bare bebyggelsen, men også en naturlig arrondert tomt bør holdes utenfor gevinstberegningen». Retten begrunner uttalelsen med at denne løsningen passer best med tomtebestemmelsens opprinnelige formål – nemlig å skattlegge gevinst for salg av tomter. Retten legger vekt på sammenhengen i regelverket når den tar hensyn til at skattebyrden bør være den samme uansett om selgeren på forhånd har valgt å utparsellere eiendommen eller ikke. Denne oppdelingen av eiendommen gir også best sammenheng med reglene om boligbeskatning, da formålet med skattefritaket for bolig etter sktl. § 9-3 (2) er å gi skattefritak av hensyn til skattyters boligbehov og kapitalmobilitet på boligmarkedet, men ikke ytterligere fritak utover dette.¹⁰²

Denne betraktningen om grensedragningen er bekreftet og nyansert i Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau). Dommen, som ikke er enstemmig (3-2), gjaldt salget av en fritidseiendom med strandlinje og et sommerhus. Flertallet mente at skattyter burde ha krav på å få holde en større del av eiendommen utenfor gevinstbeskatningen enn det ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn med utgangspunkt i Ommang-dommen. Midtskau-dommen utvider dermed begrepet «naturlig arrondert». Retten mente at karakteren av eiendommen er avgjørende for hvordan oppdelingen bør foretas. Omsetningsverdien av fritidsboligen var i vesentlig grad knyttet til kontakten med stranden og sjøen med tilhørende fordeler. Ligningsoppdeling ga en uheldig utforming ned til stranden, noe som gjorde at eiendommen ville miste mye av sin verdi. Kombinasjonen av fritidsboligen med disse fasilitetene, hadde en høyere omsetningsverdi enn huset med en tilhørende normal tomt solgt for seg, og resten av grunnarealet solgt som tomt. Grensen for oppdelingen måtte etter rettens oppfatning bero på en økonomisk vurdering, der det ble foretatt en sammenligning mellom bruksverdien og tomteverdien av eiendommen. Den høyeste verdien totalt sett blir da avgjørende for hvor stor del av

¹⁰² Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 278, Skattereformen 1992

eiendommen som blir skattepliktig. Det gis ingen begrunnelse for fastleggingen av denne grensen, men reelle hensyn har trolig spilt en viktig rolle. Avgjørelsen bør også ses i sammenheng med begrunnelsen i Ommang-dommen, hvor retten la vekt på at skattebyrden bør være den samme for skattyter uansett om det utparselleres tomter før salget eller ikke.

I en annen Høyesterettsdom, Rt. 1996 s. 932 (Hald), ble konklusjonen at skattyter ble skattlagt for den del av eiendommen som ikke ble ansett som boligeiendom. Det at enkelte kjøpere var villige til å betale en høy pris for eiendommen for å unngå bebyggelse i nærheten, kunne ikke medføre at disse arealene ble omfattet av begrepet boligeiendom. Retten legger dermed inn en begrensning i begrepet boligeiendom. Dette kan tolkes som at de legger en begrensning i hva som kan omfattes av en «naturlig arrondert tomt». Hva som nærmere ligger i denne begrensningen er uklart. Er det størrelsen på tomten, eller verdien av tomten som utgjør begrensningen? Trolig siktes det til størrelsen på arealet, da dette er en forutsetning for verdien. Med omfattende utparselleringsmuligheter som følge av stor eiendom, gir dette det høyeste vederlaget. Hald-dommen er et eksempel på at det var tomteverdien og ikke bruksverdien som utgjorde den vesentligste økonomiske verdien, og dommen skiller seg således fra Midtskau-dommen.

En lagmannsrettsdom fra 2009 gjaldt en svært stor eiendom med generelt byggeforbud (tomteutnyttelse er ingen aktuell problemstilling i dommen), og spørsmålet var om gevinsten som kunne henføres til jakt- og fiskerettighetene på eiendommen skulle knyttes til den del av salgsvederlaget som skulle beskattes.¹⁰³ Selv om jakt- og fiskerettighetene geografisk befant seg utenfor fritidseiendommen som var skattefritatt etter sktl. § 9-3 (4), så måtte det legges til grunn at verdien av disse rettighetene forekom i kombinasjon med at det befant seg en hytte i området. Bygningene på eiendommen var en forutsetning for jaktutøvelsen, og verdien av rettighetene var dermed knyttet til selve bygningen slik at det måtte tas hensyn til dette ved beskatningen. Dommen omhandler ikke selve begrepet «naturlig ar-

¹⁰³ Utv. 2009 s. 258

rondert tomt», men den gir uttrykk for at rettigheter utenfor denne grensen kan knyttes til fritidseiendommen. Dommen utvider dermed begrepet «naturlig arrondert tomt» til å kunne inkludere enkelte utenforstående rettigheter på store eiendommer. Det foreligger ingen Høyesterettsdom om temaet.¹⁰⁴

Dommene ovenfor kan oppsummeres med at det ved oppdeling av eiendom er lagt til grunn at oppdelingen må foretas etter en konkret vurdering. I vurderingen er eiendommens karakter i kombinasjon med en verdivurdering det som vil være utslagsgivende for grensen mellom boligeiendom og tomt. Det avgjørende er hvilken oppdeling som gir størst totalt vederlag for eiendommen. Det totale vederlaget finner man ved en antagelse av hva en kjøper ville ha betalt for eiendommen ved de forskjellige oppdelingene. Denne beregningsmetoden for grensen er lagt til grunn i flere rettskilder.¹⁰⁵ Beregningsmetoden samsvarer også best med reelle hensyn, da det ikke er meningen at tomteregelen skal begrense fritaksreglene i sktl. § 9-3 (2)-(6).

6.1.2 Bebygd tomt med flere frittstående bygninger – forholdet til boligregelen i sktl. § 9-3 (2)

Dersom det står flere frittstående bygninger på eiendommen, må det vurderes konkret for hver enkelt bygning om den har tilstrekkelig tilknytning til boligeiendommen i henhold til sktl. § 9-3 (2) for å bli skattefritatt etter boligbestemmelsen.¹⁰⁶ Problemstillingen knyttet til hvilken av bygningene som tilhører boligeiendommen, er aktuell for å hindre at boligfritaksbestemmelsen går lengere enn det som er formålet. Det overskytende areal vil da anses som tomt til tross for at det er bebyggelse på denne delen. Arealet vil bli beskattet som tomt etter sktl. § 9-3 (8) eller sktl. § 5-1, fordi skattefritak ikke kan begrunnes i boligregelen i sktl. § 9-2 (2).

¹⁰⁴ Rt. 2009 s. 420

¹⁰⁵ Zimmer s. 246, se også Utv. 2001 s. 893, Utv. 1992 s. 1316

¹⁰⁶ Lignings-ABC(2012/13) s. 224

Spørsmålet for å avgjøre utfallet vil være om bygningene samlet sett fremstår som en del av skattyters «egen bolig», eller om en eller flere av bygningene faller utenfor dette begrepet. I vurderingen skal det legges vekt på om bygningen har en «tjenende funksjon» for hovedbygningen. Det vil si om bygningen har en funksjon som hovedbygningen ikke selv kan tilby i tilstrekkelig omfang.¹⁰⁷ Eksempler på slike bygninger er garasje, bod, uthus og lignende. For å ta garasje som et eksempel, så betraktes garasjen som en del av boligen dersom denne anses å ha en tjenende funksjon til boligen. Den samlede faktiske bruk av garasjen kan imidlertid bidra til å endre garasjens karakter og betydning som tjenende funksjon. Det kreves at garasjen har karakter av å faktisk være en tjenende funksjon for hovedbygningen, og at egnethet ikke er tilstrekkelig.¹⁰⁸ I Rt. 2010 s. 979 var saksforholdet at garasjen var påbygd og tatt i bruk som kontor, lager og verksted i næringsvirksomhet. Denne bruken medførte at den tjenende funksjonen til garasjen ble ansett som opphørt. Oppbevaringen av noen private eiendeler i garasjen var av en så bagatellmessig bruk at det ikke rokket ved tilleggsbyggets funksjon og karakter. I Hald-dommen fikk ikke skattyter medhold i at garasjen skulle følge med boligtomten, da retten anså at garasjen var lagt ut som utbyggingsområde.¹⁰⁹

6.2 Vederlaget vesentlig påvirket

Spørsmålet er hvordan man skal vurdere om det er betalt tomtepris ved delvis bebygde eiendommer. Altså på hvilken måte man skal vurdere om vederlaget i «vesentlig grad» er bestemt av utnyttelsesadgangen, når bare deler av salgssummen skal gevinstbeskattes. Det vil være naturlig å gå ut ifra at vederlaget for tomtedelen må være vesentlig i forhold til det totale vederlaget for eiendommen.

¹⁰⁷ Lignings-ABC(2012/13) s. 214

¹⁰⁸ Rt. 2010 s. 979 premiss 56

¹⁰⁹ Rt. 1996 s. 932 (Hald) s.938

I Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) uttaler retten på side 1145 at adgangen til beskatning av tomte delen avhenger av om prisen for denne del er tomtepris, og om den er «vesentlig i forhold til den hele pris». Retten går ikke nærmere inn på hva dette innebærer, men nevner at dersom denne delen er beskjedent som følge av at partene har sett bort fra muligheten for dispensasjon til utbygging, så er dette en vurdering som må legges til grunn ved beskatningen. Hva retten legger i «vesentlig i forhold til den hele pris» er ikke helt klart, men sett i kontekst med resten av teksten i samme avsnitt i dommen, synes det mest nærliggende å anta at prisen må være vesentlig i forhold til det totale vederlaget for eiendommen. Denne betraktningssmåte støttes også av Stoveland.¹¹⁰

Denne måten for beregning har imidlertid en svakhet, særlig ved store verdifulle eiendommer. Ved eksempelvis salg av en stor eiendom med et verdifullt hus, skal det mye til før tomtearealet blir å anse som vesentlig i forhold til hele kjøpesummen. Denne beregningsmåten samsvarer heller ikke helt med skatterettslige prinsipper som likhetsprinsippet og skatteevneprinsippet. I Rt. 1964 s. 1241 (Ommang) s. 1243 uttaler retten at skattebyrden bør være den samme, uansett om skattyteren før salget har valgt å fraskille tomten eller ikke. Både Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau) og Rt. 1996 s. 932 (Hald) henviser til Ommangdommen uten å bemerke denne uttalelsen, noe som indikerer at den bør fastholdes.

Til tross for disse svakhetene ved beregningsmåten må det trolig legges til grunn at prisen i samsvar med Midtskau-dommen må være vesentlig i forhold til det totale vederlaget for eiendommen.

7 Fullt bebygd tomt

I ordlyden i sktl. § 9-3 (8) står det uttrykkelig at som tomt regnes også «..., bebygd areal,...», og dette omfatter også fullt bebygd tomt. Med fullt bebygd tomt menes en eien-

¹¹⁰ Stoveland, seniorskattejurist i skattedirektoratet og leder arbeidet med lignings-ABC, rettsdata sktl. note 751

dom hvor det ikke i særlig grad er plass til ytterligere bebyggelse. Eiendommens areal er tilnærmet fullt utnyttet. Det blir da spørsmål om man etter omstendighetene skal velge å se bort fra bebyggelsen, og dermed legge realiteten i salget til grunn for beskatningen. Et eksempel på dette er dersom bebyggelsen på eiendommen er saneringsmoden, så kan salget i realiteten gjelde grunnen og ikke selve bebyggelsen.¹¹¹ En fullt bebygdt tomt kan også anses som realisasjon av en fysisk sett utbygget eiendom, men hvor bebyggelsen ikke er økonomisk eller bruksmessig tilfredsstillende.¹¹²

Utgangspunktet er at bebygdt grunn ikke er tomt, og at gevinst ved realisasjon faller inn under fritaksreglene i sktl. § 9-3 (2) til (6) dersom de nærmere bestemte vilkårene er oppfylt. Gevinst ved realisasjon av bolig, fritidsbolig og lignende som i utgangspunktet fremstår som skattefri etter § 9-3 (2) til (6), kan etter omstendighetene bli fullt ut skattepliktig etter tomteregelen i § 9-3 (8), dersom bebyggelsen ikke er økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende og salgssummen er vesentlig påvirket av utnyttelsesmulighetene på eiendommen.¹¹³ Det er muligheten til nybygg eller omfattende restaurering av eksisterende bygg som er relevant. Det er tilstrekkelig at eiendommen er egnet til slik utnyttelse, da det ikke stilles noen krav om at tomten faktisk blir utnyttet på denne måten.

Helt fra 1917 har retten vurdert bebygget grunn som tomt, til tross for at sktl. § 9-3 (8) 2. punktum først kom inn i loven i 1934. Dette fremgår av Rt. 1917 s. 920, som gjaldt overdragelse av gårdsbruk med diverse bygninger. I forbindelse med vurderingen av hva som omfattes av begrepet tomt, uttaler retten på side 921 at eiendommer som har «... en bebyggelse av underordnet betydning,» går inn under begrepet. Retten la dermed til grunn en utvidende forståelse av begrepet «tomt». Denne oppfatning har blitt lagt til grunn av Høyesterett i senere tid. I Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) henviser retten på side 1268 til dommen fra 1917, og uttaler at det ikke er omtvistet at fullt bebygdt grunn etter omsten-

¹¹¹ Zimmer, s. 246

¹¹² Lignings-ABC (2012/13) s. 1246

¹¹³ Lignings-ABC (2012/13) s. 1246

dighetene må vurderes som tomt. Dette er også lagt til grunn i Rt. 1993 s. 480 (Huse) s. 484.

Det at bygningen på eiendommen har vært benyttet som bolig ved at selger bodde der frem til salget, er ikke avgjørende for selgers skatteposisjon.¹¹⁴

7.1 Vederlaget vesentlig påvirket

For å avgjøre om fullt bebygde eiendommer kan beskattes etter tomteregelen i sktl. § 9-3 (8), må det etter ordlyden i bestemmelsen vurderes om «vederlaget i vesentlig grad er bestemt» av mulighetene for tomteutnyttelse på eiendommen. Reelle hensyn tilsier at det bør stilles et strengere krav til vilkåret ved fullt bebygde eiendommer, enn det som er tilfellet ved delvis bebygde eiendommer. Grunnen til dette er fordi man ved å beskatte fullt bebygde eiendommer fraviker skattefritaksregler i sktl. § 9-3 (2)-(6). Det må derfor sterkere hensyn til for at det skal være legitimt å fravike denne regelen

Høyesterett uttaler i Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) en del prinsipielt om vesentlighetskravet. I dommen var spørsmålet om en fullt bebygd eiendom kunne gevinstbeskattes etter tomteregelen. Eiendommen lå midt i byen, og bebyggelsen var modernisert og vel vedlikeholdt. Retten fant at vilkårene for tomtebeskatning var oppfylt.

Vurderingen av vederlaget må bygge på objektive kriterier.¹¹⁵ Det kan etter Brødrene Holm- og Huse- dommene ikke være avgjørende at en kjøper får overta eiendommen til en særlig lav pris, eller at han utfra subjektive omstendigheter er villig til å betale en særlig høy pris for eiendommen.

¹¹⁴ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm), Utv. 2006 s. 556, Zimmer s. 246.

¹¹⁵ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1269 og Rt. 1993 s. 480 (Huse) s. 485

Den alminnelige omsetningsverdien må i det vesentlige være upåvirket av bebyggelsen. Dersom bebyggelsen har en slik økonomisk verdi av betydning at den nevneverdig øker eiendommens verdi utover den ubebygde grunnens omsetningsverdi, er ikke vilkåret om vesentlighet oppfylt. Det utdypes ikke nærmere hva retten legger i «nevneverdig», men begrepet tyder på at det ikke bør stilles for strenge krav, men at det må være en viss bemerkelsesverdig økning. Videre presiserer Høyesterett at selv om bebyggelsen ikke øker eiendommens verdi utover den nakne tomteverdi, så kan likevel bygningens verdi være så vidt betydelig at det ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt alene.

I en lagmannsrettsdom som gjaldt salg av en boligeiendom, ble gevinsten ikke ansett som skattepliktig etter tomteregelen, da det avgjørende for retten var at bebyggelsen i vesentlig grad økte verdien på eiendommen utover den alminnelige tomteverdien i området.¹¹⁶

Hele den prinsipielle drøftelsen i Brødrene Holm-dommen bygger videre på uttalelsen i Rt. 1917 s. 920 s. 921 om at tomtebegrepet omfatter «... bebyggelse av underordnet betydning». Uttalelsene i Brødrene Holm-dommen går tilsynelatende i retning av å utvide innholdet i uttalelsen fra 1917-dommen. Særlig det retten sier, om at selv om bygningens verdi ikke øker eiendommens verdi utover tomteverdien, så kan allikevel bygningens verdi være så betydelig at det ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt, bidrar til å utvide begrepet. Ved subsumsjonen i Brødrene Holm-dommen antok retten på side 1269 at vederlaget «praktisk talt var upåvirket av bygningene». Prisen svarte også til det de «markedsmessige forhold» tilsa med hensyn til den gjennomgående meget sterke sanering av den tilsvarende bebyggelse i strøket. Det som ble avgjørende i saken var at forretningsverdien av bebyggelsen likevel var så høy at det ikke var dekning for å karakterisere eiendommene som tomter. Dette behandles nedenfor i punkt 7.2.

¹¹⁶ Utv. 1992 s. 1313

Uttalelsene til Høyesterett i Brødrene Holm-dommen taler for at det ser ut til å være et skjerpert vesentlighetskrav til vederlaget ved fullt bebygde tomter.¹¹⁷ Retten vurderer her en rekke momenter ved vesentlighetskravet som går utover sktl. § 9-3 (8). Retten går så langt på side 1269 som å si at til tross for at bebyggelsen ikke har påvirket vederlaget, kan allikevel bygningens verdi være «så vidt betydelig at det ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt alene». Retten begrunner ikke dette videre, men trolig er det reelle hensyn som ligger bak uttalelsen.

Grunnen til det strengere vesentlighetskravet kan begrunnes i to forhold. For det første vil beskatning av bebygde tomter bryte med boligregelen i sktl. § 9-3 (2) om at gevinst ved boligsalg skal være skattefritatt på nærmere bestemte vilkår. Det må derfor sterkere hensyn til for at det skal anses legitimt å fravike denne regelen. For det annet kan beskatning av fullt bebygde tomter bryte med likhetsprinsippet, som er et grunnleggende prinsipp i skatteretten. Dersom to tilnærmet identiske boliger av enkel standard som ligger i forskjellige områder selges, kunne virkningen for skatteposisjonen ha vært at den ene boligen ble skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8), mens den andre ble skattefritatt etter boligregelen i sktl. § 9-3 (2). Det ville resultert i en uheldig situasjon slik at de som bor i enkelte områder kunne bli beskattet av sin boligeiendom. Et økt vesentlighetskrav vil bidra til å redusere denne muligheten for ulik skatteplikt.

7.2 Bebyggelsen er ikke økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende

I den prinsipielle drøftelsen retten foretar i Brødrene Holm-dommen, uttaler Høyesterett på side 1269 at hovedsynspunktet ellers må være om det ved en «total bedømmelse av alle omstendigheter må anses som en økonomisk rimelig og påregnelig mulighet at en kjøper av eiendommen til dens pris i handel og vandel vil beholde eiendommen i det vesentlige uforandret med hensyn til bruk og bebyggelse».¹¹⁸ Høyesterett legger her utgangspunktet for

¹¹⁷ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm)

¹¹⁸ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm)

vurderingen. Lignings-ABC har sammenfattet dette som et vilkår om at eiendommen kan være fullt ut skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8) dersom blant annet «bebyggelsen ikke er økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende».¹¹⁹

Vurderingen av om eiendommen faller inn under dette, beror i hovedsak på to sider ut ifra Brødrene Holm-dommen. Retten uttaler at skjønnet som blir utøvet må være helt konkret, og for det første «ta i betraktning både strøkets karakter og utvikling, tempoet og styrken i denne utvikling», og for det andre «den påstående bebyggelses preg, tilstand og utviklingsmuligheter, uttrykt blant annet i forretningsevnen».¹²⁰ Denne vurderingen må heller ikke ha for kortsiktig perspektiv, og det skal ses bort fra utnyttelse som fortoner seg som midlertidig utnyttelse frem til eventuell reovering eller nybygg blir oppført.

Høyesterett nevner i Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) og Rt. 1993 s. 480 (Huse) flere momenter som kan være med i vurderingen av hvorvidt bebyggelsen er økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende. Disse momentene kan oppsummeres som fire relevante momenter: strøkets karakter, bygningens vedlikeholdsstandard, avkastning av bestående bygninger og vanskeligheter med å få bebygget eiendommen.¹²¹

For det første må man altså se på strøkets karakter, og da særlig utviklingen i den senere tid.¹²² Dette fremgår uttrykkelig av Brødrene Holm-dommen, der det uttales på side 1269 at det må tas i betraktning «... strøkets karakter og utvikling...». I denne saken anså retten på side 1270 fortsatt bruk av bebyggelsen som «helt urealistisk», da strøket var preget av omlegging til bymessig sentrumsbebyggelse der det ikke var naturlig å bevare de eldre boligene som et naturlig innslag. I Huse-dommen ble denne uttalelsen tolket som at bebyggelsen i virkeligheten var «helt akterutseilt av den utvikling som hadde funnet sted når det gjaldt

¹¹⁹ Lignings-ABC (2012/13) s. 1246

¹²⁰ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1269

¹²¹ Lignings-ABC (2012/13) s. 1246

¹²² Lignings-ABC (2012/13) s. 1246

grunnutnyttelsen i området».¹²³ I en lagmannsrettsdom fra 2005 ble det også lagt vekt på utviklingen i det sentrumsnære området eiendommen befant seg. Beliggenheten talte for at eiendommen fremstod med et «så stort forretningsmessig utbyggingspotensial», at det ble ansett som «helt urealistisk» at en kjøper ville kjøpe den for å benytte den som bolig.¹²⁴ I de nevnte dommene brukes det sterke ord som «helt urealistisk» og «helt akterutseilt» om fremtidig utnyttelse av eiendommen i forhold til beliggenheten. Dette tyder på at det er et strengt krav og skal mye til for å oppfylle vilkåret.

For det andre må bygningens vedlikeholdsstandard vurderes. I Brødrene Holm-dommen uttales dette som: «bebyggelsens preg og tilstand».¹²⁵ Dette er relevant for verdien på bygningen, og om kjøper ønsker å beholde de eksisterende bygninger uforandret. I Husedommen ble det lagt til grunn at bebyggelsen i «mange år fremover ville kunne tjene sitt formål». Retten mente at det ville være fullt mulig å modernisere og utvide hytten uten at dette ville endre eiendommens karakter.¹²⁶ I en lagmannsrettsdom som gjaldt tvist om tomtebeskatning ved salg av en boligeiendom, ble eiendommen ikke ansett som skattepliktig, til tross for at det var betalt et vederlag som lå over det normale i området.¹²⁷ Det var betalt en pris som lå langt over tomtepris i området, og selger hadde brukt mange år på å utvikle boligen til dens «nåværende standard». Avgjørende i saken var at bebyggelsen i vesentlig grad økt verdien utover dens alminnelige tomteverdi. I en byrettsdom fra 2000 var saksforholdet at fem tomter ble solgt, og samtidig ble det solgt en parsell med påstående hytte. Salget av hytten ble ansett som tomtesalg og beskattet deretter.¹²⁸ Begrunnelsen var at hytten var uisolert og ble fullstendig innregulert ved en reguleringsplan, i tillegg til kloakk- og «andre problemer» (som retten ikke spesifiserer nærmere). Hytten var gått helt ut av bruk

¹²³ Rt. 1993 s. 480 (Huse) s. 484

¹²⁴ Utv. 2006 s. 556

¹²⁵ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1269

¹²⁶ Rt. 1993 s. 480 (Huse) s. 485

¹²⁷ Utv. 1992 s. 1313

¹²⁸ Utv. 2000 s. 825

som fritidseiendom, og i tillegg var eiendommen solgt for samme pris som de fem øvrige tomtene.

Videre i vurderingen må en eventuell avkastning de eksisterende bygninger kan gi, stå i et rimelig forhold til vederlaget. I Brødrene Holm-dommen var det særlig muligheten for leieinntekter ved utleie som ble vurdert. Vurderingen i dommen var på grunnlag av hypotetiske tall, og utleiemulighetene var meget usikre. Uansett var det snakk om kortsiktig utleie, da fortsatt bruk av de eksisterende bygninger ble ansett som «helt urealistisk».¹²⁹ I Huse-dommen ble også tidsperspektivet trukket inn, da det var bebyggelse som i mange år fremover ville kunne tjene sitt formål.¹³⁰ I en lagmannsrettsdom fra 1993 var antatte leieinntekter av vesentlig betydning for forretningsverdien av bebyggelsen.¹³¹ Retten gikk imidlertid ikke nærmere inn på vurderingen, da prisen på eksisterende bebyggelse uansett var langt fra forenelig med kjøpesummen. Retten tilføyde at bruk av den eksisterende bygning til kontorformål ville ha medført behov for investeringer i innredningen av bebyggelsen, og at leieprisene i nybygg lå betydelig over leieprisene i det eksisterende eldre bygg, noe som talte for at det var aktuelt å føre opp nybygg.

Endelig må det i vurderingen tas hensyn til eventuelle praktiske og formelle vanskeligheter ved å få bygg oppført på eiendommen. I saken fra en lagmannsrettsdom i 2001 ble det ganske umiddelbart etter salget igangsatt oppføring av nye boliger med en mer intensiv utnyttelse, som en ny reguleringsplan i 1992 åpnet for, noe som talte for at det var et tomtesalg.¹³² I saken fra en lagmannsrettsdom i 1993 var området omregulert fra boligområde til ervervs- og boligområde i salgsåret, noe som innebar at den sannsynlige fremtidige bruk av eiendommen var næringsformål.¹³³ I en annen lagmannsrettsdom fra 1999 som gjaldt salget

¹²⁹ Rt. 1977 s.1264 (Brødrene Holm) s. 1270

¹³⁰ Rt. 1993 s. 480 (Huse) s. 485

¹³¹ Utv. 1994 s. 31

¹³² Utv. 2001 s. 1531

¹³³ Utv. 1994 s. 31

av en fritidseiendom, ble salget ikke ansett som skattepliktig da vederlaget ikke var fastsatt utfra tomteverdien, men reflekterte eiendommens verdi som fritidseiendom i den stand den var på salgstidspunktet. Prisen ble betraktet påvirket av at partene anså det som vanskelig å få oppført ny bebyggelse på eiendommen. Dette la retten til grunn ved å henvise til kommunens tidligere uttalelser om at det ville være problematisk å få tillatelse til endringer på eiendommen.

Reelle hensyn tilsier at det skal sterkere grunner til for å bevare en bolig i et område som utvikler seg til forretningsstrøk enn hvor strøket fremdeles skal være et boligstrøk. Det må anses som naturlig at det skal mer til for å bevare en bygning som bolig i et forretningsstrøk. Dette synspunktet støttes i Brødrene Holm-dommen.¹³⁴ Høyesterett begrunner ikke dette synspunktet, men bakgrunnen for uttalelsen er trolig reelle hensyn.

Disse dommene gir grunn til å anta at det skal en del til før bygningen ikke er økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende som bolig eller fritidsbolig. Retten bruker sterke ord som «helt urealistisk» og lignende i vurderingen. Dette tyder på at det skal sterke grunner til før en fullt bebyggt eiendom kan beskattes etter tomteregelen i sktl. § 9-3 (8). Reelle hensyn taler for en slik forståelse, da det, i likhet med vesentlighetsvilkåret behandlet i kapittel 7.1, dreier seg om en fravikelse av eksempelvis boligregelen i sktl. § 9-3 (2). Det kreves derfor sterke grunner til for at det skal anses som legitimt å fravike eksempelvis boligregelen.

8 Ekspropriasjon

8.1 Vederlaget ved ekspropriasjon

Ekspropriasjon innebærer at noen frivillig eller med tvang blir fratatt eiendom eller en rettighet mot erstatning. Vedkommende som blir fratatt eiendommen, skal etter ekspropriasjonsrettslige prinsipper få erstattet det økonomiske tap han lider, men ikke noe ytterligere

¹³⁴ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1270

utover dette.¹³⁵ Den vanligste typen for ekspropriasjon er ekspropriasjon av fast eiendom, ofte til formål som offentlige interesser, typisk veier, flyplasser og lignende. Hjemmel for å ekspropriere er i hovedsak oreigningsloven, men også plan- og bygningsloven gir hjemmel til dette. Erstatning ved ekspropriasjon er sikret gjennom Grunnloven § 105 som sier at det skal gis full erstatning til de som rammes.¹³⁶ I de fleste ekspropriasjonssakene blir erstatningen fastsatt ved et skjønn, og dette skjønnen blir utøvet av skjønnsretten. Noen av hovedprinsippene for ekspropriasjon er at grunneieren skal ha erstattet den høyeste verdi av salgsverdi, bruksverdi og gjenanskaffelsesverdi. Tidspunktet for erstatningsberegningen er når skjønnsretten har avgjort erstatningsspørsmålet, og det gis ikke erstatning for eventuelle skattekrav som blir utløst av ekspropriasjonen.¹³⁷

Det er ofte grunnareal som blir ekspropriert, og spørsmålet om erstatningen blir skattepliktig etter tomteregelen er dermed aktuell. I flere av Høyesterettsavgjørelsene om tomtebeskatning er det ekspropriasjon som har vært grunnlaget for vederlaget, og dette er bakgrunnen for at temaet behandles nærmere for seg i dette kapittelet.¹³⁸ Vederlaget ved ekspropriasjon fastsettes av en skjønnsrett, og markedskreftene har dermed ingen direkte innvirkning på vederlaget. Skjønnsretten fastsetter vederlaget utfra en indikasjon og antakelse av verdien av grunnarealet som blir ekspropriert, og størrelsen på vederlaget blir dermed avgjort på et hypotetisk grunnlag. Vurderingen av om det er grunnlag for skatteplikt etter sktl. § 9-3 (8) blir i stor grad den samme som ved frivillig salg, da vurderingen også her er om vederlaget i vesentlig grad er påvirket av mulighetene for tomteutnyttelse.

¹³⁵ Rt. 1960 s. 1427 (Flesland) s. 1429

¹³⁶ Lov 1814-05-17 (Kongeriget Norges Grundlov)

¹³⁷ Lov 1984-04-06 nr. 17 Lov om vederlag ved oreigning av fast eiendom (ekspropriasjonserstatningslova). Falkanger, s. 138

¹³⁸ Rt. 1960 s. 1427 (Flesland), Rt. 1974 s. 69 (Stray), Rt. 1982 s. 866 (Ilstad), Rt. 1983 s. 882 (Fuglerud)

8.2 Skjønnsrettens vurdering i ekspropriasjonssaker

I ekspropriasjonssaker forelagt retten har det ofte vært tvist om i hvilken grad skjønnsrettens vurdering av vederlaget er bindende for retten og ligningsmyndighetene.

Utgangspunktet ble lagt i Rt. 1960 s. 1427 (Flesland) hvor Høyesterett uttalte at «skjønnsgrunnene i og for seg ikke er avgjørende» når retten skal ta stilling til om vesentlighetsvilkåret for tomtebeskatning er oppfylt.¹³⁹ Ordbruken tilsier at uttalelsen ikke bør være mer enn et utgangspunkt for vurderingen. I dommen var det gitt ekspropriasjonserstatning for en jordbrukseiendom som ble ekspropriert til Flesland flyplass. I skjønnsrettens begrunnelse for vederlagets størrelse var det gitt klart uttrykk for at det var arealenes verdi som jordbrukseiendom for eieren som var lagt til grunn. Ekspropriasjonserstatningen lå etter rettens mening langt over det normale for jordbrukseiendom i området, men dette var ikke tilstrekkelig til å konkludere med at det var den forretningsmessige verdien som lå til grunn for vederlaget. En slik eventuell konklusjon om at vederlaget var påvirket av forretningsverdien ville etter rettens mening være i strid med skjønnsrettens uttrykkelig uttalte premisser. Retten la derfor til grunn at man ved vurderingen av om det foreligger tomt, må tillegge overskjønnet og dets begrunnelse vesentlig betydning som bevis. Det var i dommen ikke grunnlag for å anta at skjønnsrettens takster av eiendommen var «fiktive eller ikke reelle».¹⁴⁰

Rt. 1974 s. 69 (Stray) gjaldt salg under trussel om ekspropriasjon til anlegg av et aluminiumsverk. Retten henviser her til uttalelsene i Flesland-dommen, og støtter at overskjønnet og dets begrunnelse må tillegges vesentlig betydning som bevis i skattetvisten.¹⁴¹ Høyesterett uttaler videre at domstolene må stå minst like fritt i en sak hvor vederlaget ikke er fastsatt ved skjønn, men ved avtale, dersom det er uttalt noe om hvordan prisen er beregnet. Det er altså en objektiv vurdering av vederlaget som må foretas, og ikke en vektlegging av

¹³⁹ Rt. 1960 s.1427 (Flesland) s. 1429

¹⁴⁰ Rt. 1960 s. 1427 (Flesland) s.1429-1430

¹⁴¹ Rt. 1974 s. 69 (Stray) s. 76

partenes uttalelser. Retten gir ikke noen begrunnelse for denne uttalelsen. Trolig er det hensyn til skatterettslig omgåelse som ligger bak uttalelsen, da partene kan ha en interesse i at avtalen tilsynelatende skal være noe annet enn et tomtesalg.¹⁴² Dette behandles ikke nærmere.

Etter ikrafttredelsen av den nye ekspropriasjonerstatningsloven 26. jan. 1973 nr. 4, ble det i loven stilt større krav til skjønnsrettens begrunnelser, og skjønnsretten måtte gi klarere uttrykk for hvilken utnyttelsesmåte de la til grunn for vederlaget. Den nye loven vil trolig bidra til å redusere tvilen om hvorvidt vederlagets størrelse er gitt på grunnlag av tomteutnyttelse eller ikke.

Det foreligger relevante dommer også fra tiden etter at den nye loven ble vedtatt. I Rt. 1982 s. 866 (Ilstad) var det tvist om gevinstbeskatning etter ekspropriasjon av jordbrukseiendom. Retten konkluderte her med at vederlaget var fastsatt på grunnlag av arealenes jordbruksverdi, og ikke av den forutsatte utbygging.¹⁴³ Høyesterett uttaler ikke så mye selv om saken, men henviser videre til det som tidligere er sagt i lagmannsretten og herredsretten. Uttalelsene får derfor mindre vekt enn vanlige uttalelser fra Høyesterett.¹⁴⁴ I lagmannsrettens dom uttales det at når skjønnen er fastsatt som jordbruksverdierstatning etter ekspropriasjonerstatningsloven, så er det «dermed avgjort at det ikke foreligger noen mulighet for mererstatning etter § 5», og at dette innebærer at det er sett bort fra muligheten for tomteutnyttelse. I herredsrettens dom uttales det at det er «klart at skjønnsrettens begrunnelse må tillegges meget vesentlig vekt som bevis». Herredsretten presiserer at det er stilt adskillig strengere og mer spesifiserte krav til skjønnsrettens begrunnelser etter at ekspropriasjonerstatningsloven ble vedtatt, og at dette medfører mindre tolkningstvil av begrunnelsene.

¹⁴² Zimmer, s. 60 flg.

¹⁴³ Rt. 1982 s. 866 (Ilstad) s. 870

¹⁴⁴ Eckhoff, s. 162

Det foreligger også en Høyesterettsdom fra 1983 (Fuglerud), som gjaldt tomteskatt ved gevinst av ekspropriasjon av skog til boligbebyggelse.¹⁴⁵ Det fremheves her at det ikke er grunnlag for å anta at spørsmålet er kommet i en prinsipielt annen stilling etter at ekspropriasjonerstatningsloven ble innført. Det fremheves videre at dersom det i skjønnsgrunnene ikke er «sikre holdepunkter» for at det er tatt hensyn til utnyttelsesverdien, så må ligningsmyndighetene legge dette til grunn. Det må kreves «sterke bevis» for å fravike skjønnsgrunnene.¹⁴⁶ Til tross for at retten innleder med å si at det ikke er foregått noen forandring i rettssituasjonen etter ekspropriasjonsloven, kan det i senere premisser tyde på at det reelt sett stilles et litt strengere krav til beviset for å fravike skjønnsretten ved at det kreves «sterke bevis» og «sikre holdepunkter». Disse holdepunktene må fremgå av selve skjønnsgrunnene, noe som begrenser rettens frie vurdering. Det er etter rettens mening ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for å godtgjøre at skjønnet ikke er reelt, dersom de mener at skjønnsretten tar feil.¹⁴⁷

Det kan ikke helt klart fastslås at uttalelsene til Høyesterett innebærer en skjerpelse i forhold til vurderingen av skjønnsgrunnene. Iltad og Fuglerud dommene gir imidlertid helt klare indikasjoner på at det bør stilles strengere beviskrav for at skjønnsrettens vurdering kan fravikes, enn det som var tilfellet før den nye ekspropriasjonerstatningsloven kom.

9 Sktl. § 9-3 (8) De lege ferenda

9.1 Er bestemmelsen velfungerende?

Det kan stilles spørsmålstegn ved om inndelingen i sktl. § 9-3 (8) 1. og 2. punktum er hensiktsmessig. Forarbeidene fastslår helt klart at tilføyelsen av 2. punktum kun var en presise-

¹⁴⁵ Rt. 1983 s. 882 (Fuglerud)

¹⁴⁶ Rt. 1983 s. 882 (Fuglerud) s. 887

¹⁴⁷ Rt. 1983 s. 882 (Fuglerud) s. 887

ring av 1. punktum, og at dette ikke innebar noen endring av rettstilstanden.¹⁴⁸ En inndeling i to punktum kan likevel skape litt forvirring og usikkerhet for de som anvender bestemmelsen. Inndelingen kan føre til uhensiktsmessig bruk av tid og ressurser på å sette seg inn i bestemmelsen slik at beskatningen blir hjemlet korrekt. Konsekvensen av å beskatte etter feil punktum er imidlertid ikke av betydning, noe som også fremgår av Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm), der lovvalget etter rettens mening ikke var av betydning.¹⁴⁹ Grunnen til dette er at bestemmelsene i 1. og 2. punktum må ses under ett, og uansett hvilken av de to punktum man anvender, så er det de samme vilkårene (egnethet og vederlag) som er kjerne i vurderingen av om det er grunnlag for tomtebeskatning. Skattebelastningen blir den samme for skattyter uansett grunnlag.

Tomteregelen er en skjønnsmessig bestemmelse. Den bygger på skjønnsmessige kriterier som egnethet og at vederlaget må være vesentlig påvirket av tomteutnyttelsen. Det at tomteregelen er skjønnsmessig kan føre til enkelte utfordringer i rettsanvendelsen på konkrete tilfeller. En skjønnsmessig regel har sine fordeler ved at den er svært tilpasningsdyktig og dermed kan anvendes på de fleste situasjoner og stå uforandret over lang tid. På den annen side blir bestemmelsen vanskeligere å anvende da det må foretas konkrete vurderinger, og det er da en viss fare for forskjellsbehandling. Dette kan skape usikkerhet for skattyter og svekke forutberegneligheten. Dette er imidlertid forsøkt gjenopprettet ved at skattevesenet kan gi bindene forhåndsuttalelser av planlagte handlinger i skattesaker.¹⁵⁰ Det finnes neppe noe reelt alternativ til at bestemmelsen er en skjønnregel.¹⁵¹

At salgssummen i vesentlig grad har blitt påvirket av utnyttelsesmulighetene har blitt vanskeligere å fastslå de siste årene, særlig i Oslo området. Her er kjøpere villig til å betale et

¹⁴⁸ Se oppgavens kapittel 3

¹⁴⁹ Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm) s. 1268

¹⁵⁰ Ligningsloven 1980 nr. 24 kap. 3A

¹⁵¹ Se nærmere Eckhoff, s. 62-64

svært høyt vederlag for eiendommer, enten eiendommen har et utbyggingspotensiale, eller utgjør et tillegg til en bestående bebyggelse som stor hage eller lignende.¹⁵²

Det kan rettes ytterligere en innvending mot vesentlighetskravet i bestemmelsen. Innvendingen, som muligens er litt søkt, går ut på at partene kan spekulere i å avtale en lavere pris for eiendommen for å unngå at vesentlighetskravet blir oppfylt, og dermed unngå gevinstbeskatning. Dette vil begge parter være tjent med. Dette kan illustreres med følgende eksempel: Dersom den reelle omsetningsverdien for tomten er kr. 1 000 000, så kan denne prisen være så høy at den er tilstrekkelig til å utløse vesentlighetskravet. Dersom selger på dette grunnlag blir skattlagt ut ifra gevinstberegningen, og selger da blir beskattet med eksempelvis kr. 60 000, kan partene bli enige om at salgssummen skal være kr. 950 000 – et beløp som eventuelt ikke er tilstrekkelig til at vesentlighetskravet er oppfylt. Beløpet blir dermed ikke gevinstbeskattet, og begge parter har spart penger.¹⁵³

9.2 Er det behov for bestemmelsen?

Der det er behov for tomteregelen er ved bebygde tomter.

Dersom tomten er ubebygde vil det ikke dreie seg om et unntak fra sktl. § 9-3 (2)-(6), og det vil for slike tilfeller kunne gevinstbeskattes etter hovedregelen i sktl. § 5-1. Det er for slike tilfeller ikke behov for tomteregelen i sktl. § 9-3 (8).

Ved delvis bebygde tomter kan det anføres at tomteregelen muligens er overflødig. Det ville kanskje vært mulig å foreta beskatning utover en naturlig arrondert tomt med grunnlag i hovedregelen i sktl. § 5-1. Formålet bak eksempelvis boligfritaket etter sktl. § 9-3 (2) ville satt grenser for hvor langt man kunne strekke skattefritaket. Sktl. § 9-3 (8) kan derfor sies å være en presisering av grensen for skattefritaket i sktl. § 9-3 (2) – en grense som allerede

¹⁵² Koch, s. 110

¹⁵³ Koch, s. 110

ligger i § 9-3 (2). Formålet med boligregelen er å gi skattefritak av hensyn til skattyters boligbehov og kapitalmobilitet på boligmarkedet, og derfor vil skattefritak utover bolig med naturlig arrondert tomt ikke la seg begrunne i dette hensynet.¹⁵⁴ Hensynet til forutberegnelighet ville dog trolig hindre en slik anvendelse av loven. Det skal ikke være slik at skattyter må tolke formålet til andre bestemmelser i skatteloven for å forutse og klarlegge sin skatteposisjon.

Ved fullt bebygde tomter som er skattefritatt etter sktl. § 9-3 (2)-(6), så får sktl. § 9-3 (8) en selvstendig betydning. Det vil i slike tilfeller ikke være anledning til å beskatte tomten etter hovedregelen i sktl. § 5-1. Eksempelvis ville det blitt vanskelig å forklare en person som har bodd i et falleferdig hus i mange år, at vedkommende ikke får skattefritak for gevinsten av salget, fordi kjøperen ikke har tenkt å bruke huset som fremtidig bolig.

Sktl. § 9-3 (8) om tomtebeskatning er dermed nødvendig for å skattlegge gevinst fra realisasjon av bebygde tomter.

¹⁵⁴ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 278, Skattereformen 1992

10 Litteraturliste

Lover

- Lov 17. mai 1814 Kongeriget Norges Grundlov
- Lov 18. aug. 1911 nr. 28. Skattelov for landet
- Lov 18. aug. 1911 nr. 29. Skattelov for byerne
- Lov 26. jan. 1973 nr. 4 Ekspropriasjonserstatningsloven
- Lov 13. juni 1980 nr. 24 Om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov 06. juni 1984 nr. 17 Lov om vederlag av fast eiendom (ekspropriasjonserstatningslova)
- Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)
- Lov 27. juni 2008 nr. 71 Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og byggningsloven)

Lovforarbeider

- Innstilling fra skattelovskommitten av 1899, 5.april 1904
- Ot. prp. nr. 5 (1909)
- Ot. prp. nr. 43 (1931)
- Ot. prp. nr. 11(1934)
- Ot. prp. nr. 35 (1990-91). Skattereformen 1992
- Ot. prp. nr. 86 (1997-98)

Høyesterettsavgjørelser

- Rt. 1917 s. 920
- Rt. 1924 s. 36
- Rt. 1925 s. 264
- Rt. 1925 s. 555
- Rt. 1925 s. 694
- Rt. 1925 s. 972
- Rt. 1927 s. 452

- Rt. 1936 s. 941
- Rt. 1960 s. 1427 (Flesland)
- Rt. 1964 s. 1241 (Ommang)
- Rt. 1965 s. 1094
- Rt. 1966 s. 364
- Rt. 1973 s. 87
- Rt. 1974 s. 69 (Stray)
- Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau)
- Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm)
- Rt. 1982 s. 866 (Ilstad)
- Rt. 1983 s. 882 (Fuglerud)
- Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)
- Rt. 1991 s. 207 (Hjertøy)
- Rt. 1993 s. 480 (Huse)
- Rt. 1995 s. 872
- Rt. 1996 s. 932 (Hald)
- Rt. 2001 s. 282 (Nielsen)
- Rt. 2009 s. 420
- Rt. 2009 s. 1208 (Hurtigruten)
- Rt. 2010 s. 979

Andre rettsavgjørelser

- Utv. 7. (1939-41) s. 433
- Utv. 1992 s. 1313
- Utv. 1992 s. 1316
- Utv. 1993 s. 1271
- Utv. 1994 s. 31
- Utv. 2000 s. 825
- Utv. 2001 s. 893
- Utv. 2001 s. 1531

- Utv. 2004 s. 1087
- Utv. 2006 s. 556
- Utv. 2009 s. 173
- Utv. 2009 s. 258

Bøker

- Aarbakke (1990) – Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, 4. utg.
 - Eckhoff (2001) – Torstein Eckhoff, Rettskildelære, 5. utg. ved Jan E. Helgesen
 - Koch (1993) – Sverre E. Koch, Carl E. Krefting, Per H. Stoveland, Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, 2. utg.
 - Falkanger (2005) – Thor Falkanger, Fast eiendoms rettsforhold, 3. utg.
 - Zimmer (1997) – Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 3. utg., elektronisk utgave
 - Zimmer (2005) – Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utg.
-
- Lignings-ABC (2012/13), elektronisk utgave, www.skatteetaten.no
 - Lovkommentarer, Gyldendal rettsdata, elektronisk utgave, www.rettsdata.no