

UiO • **Det juridiske fakultet**

Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon

samt ved makeskifte med det offentlige og ved innløsning av festet tomt

Kandidatnummer: 633

Leveringsfrist: 25. november 2013

Antall ord: 17 744



Innholdsfortegnelse

1 INNLEDNING	1
1.1 Plassering av tema: realisasjon som innvinningskriterium for gevinst.....	1
1.2 Rettskildebildet	3
1.3 Den videre fremstillingen	7
2 BAKGRUNN OG FORMÅL	9
2.1 Hvilke ufrivillige innvinnings situasjoner omfattes av realisasjonsbegrepet?.....	9
2.2 Hvilke skattemessige konsekvenser har i utgangspunktet ufrivillig realisasjon?.....	10
2.3 Det legislative hensynet bak det betingede fritaket ved ufrivillig realisasjon	11
3 VILKÅR FOR BETINGET SKATTEFRITAK VED UFRIVILLIG REALISASJON	14
3.1 Innledning	14
3.2 Ufrivillig realisasjon	15
3.2.1 Innledning.....	15
3.2.2 Ødeleggelse	15
3.2.3 Ekspropriasjon eller salg under ekspropriasjonstrussel.....	16
3.2.4 Odelsløsning	19
3.2.5 Makesifte under ekspropriasjonstrussel.....	20
3.2.6 Hvilke uønskede tilfeller av realisasjon er ikke omfattet av § 14-70?	21
3.3 Det realisererte formuesobjektet	22
3.3.1 Innledning.....	22
3.3.2 Tomter	23
3.3.3 Bygninger	23
3.3.4 Driftsmidler	24
3.3.5 Ikke-fysiske formuesobjekter	25
3.3.6 Unntatte objekter: Omløpsmidler	26

3.4	Vilkår om reinvestering	26
3.4.1	Innledning.....	26
3.4.2	Hva anses som reinvestering?.....	26
3.4.3	Reinvesteringsobjektets art.....	30
3.4.4	Det realiserte objektets tiltenkte funksjon	34
3.5	Frist for reinvestering.....	35
3.6	Hvem kan reinvestere?.....	39
3.7	Spesialregler om livdyr.....	43
4	SITUASJONEN NÅR VILKÅRENE ER OPPFYLT	46
4.1	Innledning	46
4.2	Gevinsten fradras det nye objektets kostpris	46
4.3	Skattyter må begjære betinget skattefritak.....	48
4.4	Opphør av skatteplikt ved utflytting	50
4.5	Sikkerhetsstillelse av de avsatte midlene.....	51
5	SITUASJONEN DERSOM REINVESTERING IKKE SKJER.....	52
5.1	Innledning.....	52
5.2	Manglende reinvestering.....	52
5.3	Virkningen av at bare en del av vederlaget brukes til reinvestering.....	53
6	BETINGET SKATTEFRITAK VED MAKESKIFTE MED OFFENTLIG MYNDIGHET MV.....	55
6.1	Generelt.....	55
6.2	Skattemessige spørsmål knyttet til den mottatte eiendom	57
7	BETINGET SKATTEFRITAK VED INNLØSNING AV FESTET TOMT	59
8	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	62
9	LITTERATURLISTE	64

1 Innledning

I denne masteroppgaven vil jeg behandle skatteloven §§ 14-70, 14-71 og 14-72. Paragraf 14-70 hjemler betinget skattefritak for gevinst ved *ufrivillig realisasjon* av formuesobjekter. Paragrafene 14-71 og 14-72 gir betinget skattefritak for gevinst ved hhv. *makeskifte med det offentlige mv.* og *innløsning av festet tomt*. Reglene har sammenheng med at det etter skattelovens hovedregler utløses gevinstbeskatning, ikke bare når formuesobjekter avhendes frivillig, men også når det utbetales vederlag i forbindelse med ufrivillig endring og opphør av eierposisjon.

1.1 Plassering av tema: realisasjon som innvinningskriterium for gevinst

En sentral problemstilling i skatteretten er hvilke begivenheter som skal være bestemmende for skattlegging av ulike typer inntekter. I litteraturen omtales dette som grensen mellom det som er en inntektsmulighet og det som er en aktuell inntekt - også betegnet som *innvinningskriteriet*.¹ Skattereglene for de ulike typer inntekter bestemmer hva som er innvinning. For at en inntekt skal kunne beskattes, krever skattelovens regler at inntekten må være *aktualisert*.² Det holder ikke at det bare dreier seg om en mulighet for inntekt, for eksempel at et hus har steget i verdi. Innvinningskriteriet forutsetter at inntekten har aktualisert seg ved at det for eksempel har blitt utbetalt lønn for et arbeid som skal bli eller har blitt utført, eller at skattyter har krav på et vederlag for en formuesgjenstand.

Til forskjell fra de løpende inntekter, hvor inntektene stort sett er på det rene, foreligger det ved *verdistigninger* på formuesobjekter kun en inntektsmulighet som vanligvis ikke aktualiseres før et eventuelt salg. Formuesgodet er fortsatt eid av skattyter, det er ikke solgt eller overført på andre måter, og skattyter har derfor heller ikke hatt en aktuell inntekt på verdistigningen. Hvordan skal skattlegging da skje? En mulighet kunne være å skattlegge verdi-

¹ Zimmer (2009) s. 119 flg.

² Skattelovens øvrige vilkår for skatteplikt behandles ikke her.

stigningen fra år til år. En slik ordning ville imidlertid forandre periodiske verdivurderinger, og derfor være svært ressurskrevende.³ Samtidig ville skattlegging være en belastning for skattyter fordi formuesgodet i svært mange tilfeller er låst kapital. Det er ikke en ønskelig situasjon at skattyter selger en formuesgjenstand kun for å få likvider til å betale skatt på dens verdi.⁴ Lovgiver har derfor valgt å skattlegge først når formuesgodet ”realiseres”⁵ jfr. skatteloven § 5-1 (2) og § 5-30. Dette er derfor skattelovens innvinningskriterium for gevinster.⁶

Frem til Skattereformen 1992 hadde loven brukt begrepet ”avhendelse” som innvinningskriterium for gevinster. Med avhendelse menes hovedsakelig at eiendomsrett blir overført mot vederlag.⁷ Realisasjon er først og fremst ment som en videreføring av avhendelsesbegrepet, og i Ot.prp nr. 35 (1990-1991) s. 303 flg. er det uttalt at avhendelse fortsatt vil ”utgjøre kjernen i innvinningskriteriet”. Terminologisk favner imidlertid realisasjon langt bredere, og omfatter flere former for overføring og opphør av eiendomsrett. Det vil eksempelvis være de situasjoner der eiendomsretten opphører og formuesgodet går tapt mot vederlag i form av erstatning eller forsikringssum. Realisasjonen kan derfor ha et ufrivillig preg, og kan altså være noe skattyter ikke har hatt kontroll over. Til tross for dette, er det fortsatt å regne som innvinning, og således skattepliktig etter hovedreglene i sktl. § 5-1 annet ledd og virksomhetsregelen i § 5-30. Siden denne type realisasjon ikke nødvendigvis er en ønsket situasjon for skattyter, kan det være nødvendig for ham å anskaffe et nytt formuesobjekt. Skattelovens hovedregler om gevinstbeskatning fører imidlertid til at skattyter må bruke deler av et eventuelt erstatnings- eller forsikringsvederlag til å betale skatt, fremfor å reinvestere. Det er dette sktl. §§ 14-70-14-72 søker å bøte på.

³ Zimmer (2009) s. 120.

⁴ Formueskatt er imidlertid en slik form for skattlegging.

⁵ Lovens begrep ”realisasjon” må holdes atskilt fra realisasjonsprinsippet i tidfestingsreglene, sktl. § 14-2 første ledd annet punktum.

⁶ Da oppgaven behandler et tema knyttet til realisasjon, avgrenses det mot andre former for innvinning av gevinster(uttaksbeskatning og gaveoverføringer).

⁷ Zimmer (2009) s. 251.

1.2 Rettskildebildet

Skatteretten er en del av den spesielle forvaltningsretten. Rettskildelæren gjelder her som i de fleste andre juridiske disipliner.⁸ Alle de tradisjonelle rettskildene som lovtekst, forarbeider, rettspraksis, forvaltningspraksis, administrative uttalelser og juridisk litteratur vil derfor i utgangspunktet være relevante.⁹

Siden skatteretten er en del av forvaltningsretten, og den medfører inngrep i borgernes rettigheter, gjelder *legalitetsprinsippet* ved skattlegging. Skattlegging må ha hjemmel i lov, og derfor er lovens ordlyd utgangspunktet for fortolkningen av skattereglene.¹⁰ Reglene om beskatning er på bakgrunn av dette gjenstand for omfattende regulering i lovverket. De fleste lovbestemmelsene finnes i Lov om skatt av formue og inntekt av 1999. Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon mv. er inntatt i lovens kapittel 14, som har fått overskriften ”Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt”.¹¹

Skatteloven kan altså sies å være forholdsvis detaljert regulert. Tidsnød, politiske kompromisser og stadige forandringer av redaksjonell - eller av mer omfattende karakter, tilsier likevel en viss grad av forsiktighet ved tolkning av lovens ordlyd. Zimmer fremhever at man ofte ikke kan legge til grunn at to like uttrykk betyr det samme. Antitetiske fortolkninger skal man være varsomme med. Ikke sjelden bør man derfor se hen til de grunnleggende formål og hensyn bak reglene.¹²

⁸ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 46.

⁹ Zimmer (2009) s. 47.

¹⁰ Stortinget kan likevel gi vedtak om beskatning uten at dette skjer ved samme beslutningsform som formell lov etter GrL. § 76 flg. Dette gjelder spesielt Stortingets årlige skattevedtak som bare gjelder for det enkelte år.

¹¹ Om plasseringen av reglene om betinget skattefritak i loven, se avsnitt 3.1.

¹² Zimmer (2009) s. 49.

Skattelovens bruk av ord og termer hentet fra privatretten kan ha en annen betydning i skatterettslig henseende. I sktl. § 14-70 tredje ledd er det et krav om at det reinvesteres innen en viss tid etter den ufrivillige realisasjonen. Fristen avbrytes blant annet når det inngås ”bindende avtale”. Her kan man spørre om ”bindende avtale” har samme betydning i skatteretten som i avtaleretten. At det er samsvar, er ikke noe man nødvendigvis kan legge til grunn. Man må derfor se hen til forarbeidene og praksis for å finne veiledning, og her vil man oppdage at ”bindende avtale” i § 14-70 har et noe annet innhold enn etter alminnelige avtalerettslige regler.¹³

Selv om legalitetsprinsippet krever at det må foreligge lovhjemmel for beskatning, synes Høyesterett å være noe lempelige når det kommer til klarhetskravet for lovhjemmel for skatteplikt.¹⁴ Andre rettskilder kan derfor trekkes inn, og resultatet kan bli at skatteplikt foreligger, selv om dette ikke nødvendigvis kan leses direkte ut av loven. Her må man imidlertid være varsom. Hensynet til forutberegnelighet setter grenser.¹⁵

Reglene om betinget skattefritak befinner seg i kapitlet om tidfesting. Siden tidfestingsreglene i skatteloven kapittel 14 ikke hjemler selve skatteplikten, men i stedet gir reglene om *når* en inntekt skal komme til beskatning, kan man kanskje hevde at forutberegnelighets-hensynet ikke gjør seg like sterkt gjeldende for disse reglene. Dette ble anført av staten i Rt. 2005 s. 577. Førstvoterende sa seg enig i dette, men uttalte samtidig at hensynet til forutberegnelighet alltid vil være en skranke for hvor langt man kan gå for å konstatere hjemmel på grunnlag av andre rettskilder der lovteksten er taus eller byr på tvil. Reglene om *når* inntekter skal komme til beskatning kan være av like stor betydning for skattyter, og det er også her av stor viktighet at skattyter skal kunne forutse sin rettsstilling.¹⁶

¹³ Se avsnitt 3.5.

¹⁴ Se for eksempel Rt. 1983 s. 979, Rt. 1985 s. 682 og Rt. 1992 s. 1263.

¹⁵ Rt. 1990 s. 1293 og Zimmer (2009) s. 48.

¹⁶ Rt. 2005 s. 577 premiss 34.

Til tross for legalitetsprinsippet foreligger det heller ikke noen forbud mot delegasjon av lovgivningsmyndighet til Finansdepartementet eller til Skattedirektoratet.¹⁷ Skattelovgivningen er i betydelig grad regulert gjennom forskrifter. Forskriftshjemplene som er gitt i sktl. § 14-70 tredje ledd annen setning og § 14-72 første ledd siste setning er derimot ikke benyttet.

Lovforarbeider har stor betydning i skatteretten.¹⁸ Her behandles bakgrunnen og *formålet* med en lovbestemmelse, og de kan gi forklaring og støtte for forståelsen av hva som menes med de ulike bestemmelsene og formuleringene.¹⁹ Omfanget av forarbeider for skatteloven og dens ulike bestemmelser er betydelig. Mest aktuell for denne avhandlingen er forarbeidene knyttet til Skattereformen 1992, men også forarbeider til senere lovendringer og innføring av betinget fritak ved innløsning av tomtefeste og salg under ekspropriasjonstrussel. Forarbeidene berører betingede fritak ved ufrivillige former for realisasjon stort sett bare fragmentarisk, bortsett fra en mer fullstendig gjennomgang i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991).

Det finnes ingen *rettspraksis* som direkte gjelder sktl. §§ 14-70 til 14-72. Det foreligger en del rettspraksis knyttet til lignende regler om betinget skattefritak i skatteloven av 1911. Disse synes imidlertid ikke å være relevante for forståelsen av dagens regler.

Derimot finnes det en del *ligningspraksis* som er aktuell. Spørsmålet er da hvilken betydning ligningsmyndighetenes praksis er tillagt. Høyesterett har anvendt ligningspraksis i forholdsvis stor utstrekning.²⁰ Dette må likevel underlegges noen presiseringer. Dersom ligningspraksis brukes til presiserende fortolkning, er ikke dette spesielt problematisk. Der-

¹⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 46.

¹⁸ Rt. 1997 s. 1602, Zimmer (2009) s. 49.

¹⁹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 48.

²⁰ Zimmer (2009) s. 53 og *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 49.

som ligningspraksis går i skattyters favør, vil den ha større vekt enn hvis den går i skattyters ufavør.²¹ Hensynet til forutberegnelighet for skattyterne tilsier dette.

Generelt kan man si at vekten til ligningspraksis vil avhenge av hvor varig og fast den har vært. I motsetning til mange andre typer forvaltningspraksis er det her lettere å indikere om praksis er varig og fast. Årsaken til dette er den sterke styring som de sentrale skattemyndighetene har med de enkelte ligningskontorenes rettsanvendelse ved hjelp av administrative uttalelser i form av rundskriv og Lignings-ABC.²²

Tradisjonelt er derimot *administrative uttalelser* gitt liten rettskildemessig vekt.²³ Eckhoff/Helgesen mener at man kan gå ut i fra at Lignings-ABC blir fulgt i praksis, og at disse derfor kan tjene som bevis for praksis.²⁴ Skattekontorene har instruks om å følge Lignings-ABC, med mindre det er særlige grunner for å fravike den. Zimmer mener at Lignings-ABC gir en indikasjon på hva som er ligningspraksis og i hvert fall hva som må sies å være antatt ligningspraksis.²⁵ Likevel er det viktig å merke seg at Lignings-ABC ikke kan tillegges stor vekt dersom den gir uttrykk for løsninger som ikke er basert på mer tungtveiende rettskilder, med mindre man altså kan si at standpunktet gir uttrykk for langvarig og fast ligningspraksis.²⁶ Den har trolig heller ingen selvstendig betydning i forhold til regler som er nedfelt i mer autoritative rettskilder.²⁷ En rettskildemessig svakhet ved Lignings-ABC er at den ikke gir uttrykk for tvil. I tvilstilfeller inntar Skattedirektoratet den løsning som man antar er riktig, uten å beskrive alternative løsninger.²⁸ På bakgrunn av dette må Lignings-ABC brukes med et kritisk blikk.

²¹ Rt. 2001 s. 1444.

²² *Rettskildelære* (2000) s. 236.

²³ Se for eksempel Rt. 1990 s. 958 og Rt. 1990 s. 1293.

²⁴ *Rettskildelære* (2000) s. 236.

²⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 49.

²⁶ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 49.

²⁷ Zimmer (2009) s. 57.

²⁸ Lignings-ABC Om bruk av Boken.

Det finnes et knippe *bindende forhåndsuttalelser* knyttet til tolkningstvil i reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon. En bindende forhåndsuttalelse sorteres også under administrative uttalelser, og dens rettskildemessige vekt vil derfor være begrenset.²⁹ Denne type uttalelser gir svar på de skattemessige konsekvenser av skattyters planlagte disposisjoner, og er bindende for skatteetaten i den aktuelle saken. De kan ikke påklages eller bringes inn for domstolene.³⁰ Dersom det refereres til en bindende forhåndsuttalelse i Lignings-ABC, kan det tenkes at uttalelsen er et uttrykk for ligningspraksis. Her må man likevel utvise forsiktighet som ved all bruk av Lignings-ABC og administrative uttalelser generelt.

Juridisk litteratur spiller en stor rolle på skatterettens område, men den har liten vekt som rettskildefaktor. Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon er forholdsvis kortfattet behandlet i litteraturen, og ellers berøres temaet først og fremst ved mer generelle avhandlinger om realisasjonsprinsippet og tidfestingsreglene.

1.3 Den videre fremstillingen

I det følgende vil jeg behandle vilkårene for betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70. Dette gjelder både en fremstilling av hvilke *formuesobjekter* fritaket gjelder for, hvilke *realisasjonsformer* som er omfattet, og vilkåret om at skattyter må *reinvestere* i nytt formuesobjekt innen *lovens frist*. Det er en smakssak hvordan man systematiserer disse vilkårene. Jeg har valgt å oppstille disse som fire vilkår, hvorav vilkårene om *reinvestering* og *reinvestering innenfor fristen* behandles som separate vilkår.

Avhandlingen inneholder et eget avsnitt om hvem som kan reinvestere for at det skal kunne gis betinget fritak. I del 4 fremstilles situasjonen når det innvilges betinget skattefritak og

²⁹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 50.

³⁰ Zimmer (2009) s. 58.

hvilke valgmuligheter skattyter da har. I det påfølgende avsnitt gjennomgås virkningen av at vilkåret om reinvestering ikke blir oppfylt til tross for at skattyter har begjært betinget skattefritak.

Spesialreglene om betinget skattefritak ved *innløsning av festet tomt og makeskifte med det offentlige mv.* er behandlet i egne avsnitt oppgaven, men av plasshensyn er dette gjort kortfattet. Selv om loven ikke omtaler disse situasjonene som ufrivillige, kan slike realisasjonsformer sies å ha et preg av ufrivillighet. Makeskifte kan for eksempel skje under ekspropriasjonstrussel, mens innløsning av festet tomt er en lovfestet rettighet for tomtefester der bortfester må godta at innløsning skjer på lovens vilkår. Reglene i §§ 14-71 og 14-72 har, som vi også skal se, mange likheter med de generelle reglene i § 14-70.

Oppgaven er naturlig avgrenset mot andre regler om betinget skattefritak, eksempelvis reglene om betinget skattefritak ved omorganisering og overdragelse av virksomhet.

Jeg vil imidlertid først se nærmere på hva som er årsaken til at lovgiver har gitt reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon.

2 Bakgrunn og formål

2.1 Hvilke ufrivillige innvinnings situasjoner omfattes av realisasjonsbegrepet?

Innvinningskriteriet realisasjon innebærer at de fleste gevinstsituasjoner i utgangspunktet er skattepliktige. Departementet uttaler i forarbeidene at *nøytralitet* i gevinstbeskatningsreglene bør tilstrebes og at således alle former for gevinster, uavhengig av realisasjonsmåte, bør behandles likt.³¹ Om gevinsten har sin bakgrunn i en ønsket disposisjon fra skattyters side, eller om det er andre forhold utenfor skattyters kontrollsfære som ligger til grunn for realiseringen, er derfor etter skattelovens hovedregler ikke avgjørende.

Realisasjonsbegrepet er senere blitt lovfestet i sktl. § 9-2. I henhold til ordlyden er bestemmelsen ikke uttømmende, men gir i første ledd en generell karakteristikk av hva som er å regne som realisasjon, samt en eksemplifisering av hvilke situasjoner som er omfattet. I tredje ledd er det en ikke-uttømmende oppregning av hvilke situasjoner som ikke er realisasjon.

Realisasjon kan rent overordnet enten være ”overføring av eiendomsrett mot vederlag” eller ”opphør av eiendomsrett”. Ved førstnevnte alternativ er det et krav at eiendomsretten overføres til andre. Dette må altså skje mot et vederlag.³² Ved sistnevnte alternativ er det tale om et definitivt opphør av eierposisjon, og ordlyden taler for at det i slike situasjoner ikke behøver å utbetales vederlag. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 304 forutsetter imidlertid at det må foreligge et vederlag i form av en erstatnings- eller forsikringsutbetaling. Dette henger sammen med at vederlaget eller erstatningskravet anses som en skattepliktig fordel i skattelovens forstand. Forarbeidene synes å være klare på dette punktet. Om det likevel gjelder et krav om vederlag er uklart. Ligningspraksis har ikke ansett vederlag som en for-

³¹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 303.

³² Gavesalg er realisasjon, men det fordres at vederlaget ikke bare er av symbolsk størrelse, jfr. Rt. 2001 s. 282.

utsetning for realisasjon.³³ Lignings-ABC opererer heller ikke med et slikt vilkår.³⁴ Rent praktisk er det imidlertid vanskelig å se for seg at skattyter oppnår noen skattepliktig fordel i form av gevinst dersom det ikke foreligger noe vederlag, og problemstillingen er derfor mer aktuell når skattyter ønsker å fradra et tap fra annen skattepliktig inntekt.

Den mest praktiske formen for realisasjon er salg, jfr. 9-2 første ledd bokstav a. Bokstav b sier at de ufrivillige former for avståelse omfattes: ekspropriasjon, odelsløsning og tvangs salg. Videre er makeskifte, altså bytte av fast eiendom, omfattet. Ofte kan makeskifte skje som følge av trussel om ekspropriasjon, og det kan derfor sies å være forbundet med en grad av ufrivillighet. Andre former for realisasjon med grader av ufrivillighet fra skattyters side kan være konkurs, tap av rettigheter, tap av aksjer, eller tvangssalg av eierseksjons eller andel i borettslag.³⁵

De vanligste tilfeller av ufrivillig realisasjon er derimot de situasjoner der eiendomsretten opphører, for eksempel ved ødeleggelse, noe som følger av første ledd bokstav f. Brenner en bygning ned, er dette å regne som realisasjon. Opphør av eiendomsrett, herunder ødeleggelse, forutsetter at formuesobjektet går tapt. Det kvalifiserer derfor ikke til realisasjon dersom formuesobjektet bare blir skadet.³⁶

2.2 Hvilke skattemessige konsekvenser har i utgangspunktet ufrivillig realisasjon?

Når et formuesobjekt blir (ufrivillig) realisert, kan skattyter komme i to ulike skattemessige posisjoner: enten medfører realisasjonen en *gevinst*, eller så realiseres formuesobjektet med *tap*. Om det foreligger en gevinst eller et tap beror på en rent faktisk beregning av differan-

³³ Zimmer (2009) s. 252.

³⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.1 og om realisasjonsbegrepet pkt. 5.2.

³⁵ Zimmer (2009) s. 254.

³⁶ Zimmer (2009) s. 256.

sen mellom formuesgodets inngangsverdi, som er skattyters oppofrelse for å anskaffe formuesobjektet, og dets utgangsverdi, altså typisk vederlaget ved realisasjonen.³⁷

Dersom eksempelvis et driftsmiddel brenner opp og erstatningsvederlaget ikke overstiger anskaffelseskostnadene til driftsmiddelet, vil skattyter få et tap. Han kan da fradra tapet fra annen skattepliktig inntekt etter sktl. § 6-2, eventuelt fremføre underskuddet som tapet medfører til senere års overskudd, jfr. sktl. § 6-3.

Problemet oppstår dersom den ufrivillige realisasjonen gir skattyter en *gevinst*. Hvis inngangsverdien er lavere enn utgangsverdien, står man overfor en skattepliktig gevinst. I slike tilfeller kan det for eksempel være slik at et formuesobjekt kostet mindre å anskaffe enn det skattyter fikk i forsikringsutbetaling da driftsmidlet gikk tapt. Dersom det realiserede formuesgode er et avskrivbart driftsmiddel, kan situasjonen også være slik at inngangsverdien har blitt nedskrevet så mye at gevinsten vil kunne være betydelig. Etter skattelovens hovedregler vil gevinsten bli skattepliktig: I utgangspunktet hjemler sktl. § 5-1 annet ledd skatteplikt for gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet. For realisasjon i virksomhet, reguleres skatteplikten av § 5-30.³⁸

2.3 Det legislative hensynet bak det betingede fritaket ved ufrivillig realisasjon

Realisasjonsbegrepets vide anvendelsesområde kan altså føre til at gevinster blir realisert med skatteplikt som følge, selv om realisasjon har vært i strid med skattyters vilje. Opprinnelig kan skattyter ha ønsket å beholde formuesobjektet, men som følge av en hendelse som presumeres å være utenfor hans kontroll, risikerer han å komme i posisjon for gevinstbeskatning. Dette vil vanskeliggjøre en eventuell gjenanskaffelse av det ufrivillig realiserede formuesobjektet.

³⁷ Zimmer (2009) s. 274.

³⁸ Noe som også følger av virksomhetsregelen i sktl. § 5-1 første ledd, jfr. Rt. 1932 s. 233.

Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) på side 304:

”I de tilfelle gevinsten er realisert i strid med skattyters ønske og vilje, kan han ha et særlig behov for å gjenopprette situasjonen til slik den var før realisasjonen. Rent faktisk er det vesentlig forskjell på å selge en hytte av egen fri vilje og å selge den under trussel om ekspropriasjon. Likeledes vil situasjonen kunne fortone seg vidt forskjellig for hytteeieren alt etter som hyttens verdi er realisert ved frivillig salg eller som følge av brann, selv om realisasjonsgevinsten kan være den samme i de to tilfelle. I det ene tilfelle er realisasjonen en følge av et bevisst valg, i det andre har skattyter mistet en hytte han kanskje gjerne ville beholde. I tvangstilfellene kan skattyter derfor ha et særlig behov for å kunne gjenopprette den tidligere situasjonen fra før den ufrivillige realisasjonen.”

Selv om forarbeidene uttaler at realisasjonen har skjedd i strid med skattyters intensjoner og dette brukes som begrunnelse for reglene om betinget skattefritak, er det likevel ikke alene avgjørende etter vilkårene i § 14-70, og heller ikke i §§ 14-71-14-72. Det er *gjenopp-rettelseshensynet* som gjør seg gjeldende som det grunnleggende hensyn: Det vil kunne sette skattyter i en likviditetsmessig vanskelig situasjon, og kunne hindre en fullstendig reinvestering dersom deler av vederlaget måtte brukes til å betale skatt.

Dersom gjenoppsettelse på den annen side ikke skjer, blir det heller ikke mulig å oppnå betinget skattefritak. Det er fortsatt tale om en realisasjon som kan ha gitt skattyter en økonomisk fordel i form av gevinst på grunn av vederlaget. Hvis vederlaget ikke benyttes til reinvestering, faller hensynet bak skattefritaket bort. Forarbeidene sier at ”[s]kattefritaket er betinget av at skattyter har tatt skritt som viser at det er tatt en endelig beslutning om gjenanskaffelse...” Hvis ikke dette er tilfelle er det heller ingen grunn til å behandle ufrivillige realisasjoner på annen måte enn andre kapitalgevinster.³⁹

³⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

Lovgiver har derfor hovedsakelig vektlagt at det skal legges til rette for gjenopprettelse. At realisasjonen er ufrivillig er ikke i seg selv tilstrekkelig. Dette er noe påfallende. Kanskje burde det etter vilkårene kun være avgjørende at realisasjonen ikke har vært noe skattyter har ønsket seg, slik at det er anledning til å gi skattefritak uavhengig av om det reinvesteres. På den annen side ville det kunne bli utfordrende å vurdere graden av ufrivillighet. Etter dagens regler ser på man på hva skattyter faktisk foretar seg med tanke på reinvesteringen. Det ville videre være vanskelige å forsvare en slik regel fordi et av formålene med et vidt innvinningsbegrep var å bestrebe nøytralitet i gevinstskattereglene. Skattefundamentet kunne også trues hvis skattyter ville oppnå et skattefritak, kun ved å hevde at han var utsatt for en ufrivillig realisasjon.

3 Vilkår for betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon

3.1 Innledning

Utgangspunktet er altså at enhver kapitalgevinst er skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30. Realisasjonsbegrepet omfatter tvangsavståelse, tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse, jfr. sktl. § 9-2 første ledd litra b og f. Reglene om betinget fritak ved ufrivillig realisasjon er gitt i sktl. § 14-70 og gir under visse vilkår betinget skattefritak. Bestemmelsen er en videreføring av den gamle skattelovens § 45 åttende ledd.⁴⁰

Reglene om betinget skattefritak finnes som nevnt avsnitt 1.3 i kapitlet om tidfesting av inntekter. Man kan spørre om paragrafene egentlig hører hjemme her, og om de heller bør anses som innvinningsregler. Det kan ofte være vanskelig å sondre mellom hva som er tidfestingsregler og hva som er innvinningsregler. Paragrafene 14-70 flg. har tradisjonelt vært ansett som regler om utsatt skattlegging, hvilket taler for plassering i tidfestingskapitlet. Rent faktisk foreligger det imidlertid skattemessig kontinuitet når skattyter reinvesterer. Skatteposisjonene overføres fra det realiserte objektet slik at det egentlig ikke skjer noen opptjening av inntekt som medfører skatteplikt. I loven ble bestemmelsene altså likevel betegnet som tidfestingsregler.⁴¹

Hovedtrekket i systemet er at beskatning av gevinst utsettes dersom det foreligger en *ufrivillig realisasjon* av *"formuesobjekt"* og skattyter bruker vederlaget til å erverve *"nytt objekt av samme art"* innen *"utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret"*. I det følgende vil de ulike vilkårene for betinget skattefritak etter § 14-70 bli behandlet i sin helhet.

⁴⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 81.

⁴¹ Spørsmålet ble problematisert i Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 76.

3.2 Ufrivillig realisasjon

3.2.1 Innledning

I samsvar med overskriften i § 14-70 er det en forutsetning for betinget skattefritak at det dreier seg om en ”ufrivillig realisasjon”. Første ledd angir hva som ligger i dette. Bokstav a sier at objektet må ha ”gått tapt i brann eller annen ulykke”, mens bokstav b nevner tvangsavståelse ved ekspropriasjon eller salg til erverver som kunne krevd formuesobjektet ekspropriert. Ufrivillig realisasjon omfatter også odelsløsning og makeskifte av fast eiendom under trussel om ekspropriasjon.⁴²

3.2.2 Ødeleggelse

Ufrivillig realisasjon kan skje ved at formuesobjektet blir ødelagt ”ved brann eller annen ulykke”, jfr. § 14-70 første ledd litra a. De vanligste former for ødeleggelse er brann, men foruten dette vil det kunne være naturkatastrofe, forlis, tyveri, hærverk mv.⁴³

Formuesgodet må videre ha ”gått tapt”. Det holder ikke at objektet har blitt skadet i større eller mindre grad. I ødeleggelse ligger at objektet ikke lenger kan brukes fordi det er en tilintetgjørelse. Det må med andre ord være snakk om et opphør av eierstilling.⁴⁴ For eksempel må huset ha brent ned. Det er ikke tilstrekkelig at det har mindre brannskader. Dette vil regnes som tingsskade, og da reises andre skattemessige spørsmål som det ikke er naturlig å gå inn på her.⁴⁵

⁴² Spesialregelen om makeskifte i § 14-71 er behandlet i avsnitt 6. Denne regelen har noe fravikende vilkår fra § 14-70.

⁴³ Skaar (2009) s. 118.

⁴⁴ Zimmer (2009) s. 252.

⁴⁵ Se Zimmer (2009) s. 287 for behandling av temaet.

I Lignings-ABC er det uttalt at ekstraordinær nedslakting som følge av fôrmangel ved langvarig tørke mv. kan anses som ”annen ulykke”.⁴⁶ I forbindelse med omfattende vinter-skader⁴⁷ på jorder og åkrer har dette vist seg å være særlig aktuelt, da bøndene har krav på erstatning etter nærmere vilkår.⁴⁸

3.2.3 Ekspropriasjon eller salg under ekspropriasjonstrussel

Ekspropriasjon er et praktisk eksempel på ufrivillig realisasjon, og er særskilt regulert i § 14-70 første ledd litra b første setning. I de tilfeller der ekspropriasjon faktisk er vedtatt og gjennomført av kommunen, er vilkåret i ekspropriasjonsalternativet oppfylt.

Bestemmelsen åpner imidlertid ikke bare for betinget skattefritak i rene ekspropriasjonstilfeller. Likestilt er også de situasjoner der formuesgodet er solgt til ”erhverver som kunne krevd det ekspropriet”, altså salg under *ekspropriasjonstrussel*. Ofte vil det lønne seg for den som i henhold til en reguleringsplan risikerer å måtte gi fra seg tomten mot en ekspropriasjonserstatning i stedet å gå med på et salg. Dette vil ofte gi bedre salgsbetingelser for skatteyter.

To omstendigheter må vurderes i lys av regelen om betinget skattefritak ved salg under ekspropriasjonstrussel. For det første er det et spørsmål hva som kvalifiserer til *ekspropriasjonstrussel* etter lovens ”kunne krevd” ekspropriasjon. Problemstillingen er ikke berørt i forarbeidene. I BFU-2010-30 ble spørsmålet vurdert. Saken gjaldt en eiendom som ble brukt til boligformål, men også noe utleie- og oppdrettsvirksomhet. Kommunen hadde ved kommunedelplan omregulert eiendommen til offentlige formål, og planla å bygge sykehjem på tomten. Det ble derfor utarbeidet en avtale om kjøp av eiendommen. Noen reguleringsplan var ikke endelig vedtatt. Det var sannsynlig at en reguleringsplan ville bygge på

⁴⁶ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.3

⁴⁷ Bekkeheien Aase (2013).

⁴⁸ Forskrift 17. januar 2012 nr. 56.

den vedtatte kommunedelplanen. Skattyter hadde også fått skriftlig varsel fra kommunen om ekspropriasjon, der han var gjort oppmerksom på at kommunen kunne ekspropriere uten reguleringsplan dersom man fikk samtykke fra departementet. Skattedirektoratet la på bakgrunn av dette til grunn at realisasjon av eiendommen ville skje under trussel om ekspropriasjon og viste spesielt til kommunens varsel. Strengt tatt forelå det ikke på det daværende tidspunkt noen reell anledning til å kreve ekspropriasjon fra kommunens side. Det ser derfor ut til at Skattedirektoratet har foretatt en utvidende fortolkning da de likevel kom til at skattyter kunne begjære betinget skattefritak.

I BFU-2005-4 ga kommunen, ved rådmann og ordfører, en bekreftelse på at det var overveiende sannsynlig at en landbrukseiendom ville bli ekspropriert dersom avtale om frivillig salg ikke ble oppnådd. Området var regulert til industri. Kommunen hadde allerede fattet vedtak om ekspropriasjon av annen tomt i samme område. Skattedirektoratet bemerket at det ikke var truffet noe vedtak om ekspropriasjon, men at trusselen var reell nok, sett hen til den allerede vedtatte regulering samt bekreftelsen fra kommunen.

Det er vanskelig å si noe generelt om hva som kan regnes som en ekspropriasjonstrussel. I begge forhåndsuttalelser er det lagt vekt på at det allerede foreligger vedtak om omregulering i kommunen. Det har derimot ikke vært ansett som et krav at det er vedtatt en reguleringsplan. I tillegg er det i begge saksforholdene gitt uttalelser fra kommunene om at ekspropriasjon sannsynligvis ville bli foretatt. I begge sakene virker ekspropriasjonstrusselen rimelig godt sannsynliggjort, spesielt sett hen til varslene. Om det for eksempel hadde vært tilstrekkelig med en bekreftelse fra kommunen, uten at det er fattet noen formelle vedtak om regulering, eller motsatt; at det er tilstrekkelig med generelle omreguleringsvedtak i kommunen, er tvilsomt. Slike situasjoner har til nå ikke blitt vurdert. Det kreves en viss grad av sannsynliggjøring, og en uformell bekreftelse fra kommunen vil kanskje ikke alene være avgjørende. Antakelig vil heller ikke generell omregulering av et større område uten at det foreligger noen nærmere spesifisering være nok til at ekspropriasjonstrusselen kan anses som reell.

Disse to bindende forhåndsuttalelsene viser at Skattedirektoratet ser hen til formålet med reglene, og her har man ikke ønsket å være for firkantet. Dette er en praksis det ikke er vanskelig å være enig i. En for stor grad av formalisme knyttet til hvor langt kommunen må være kommet i en ekspropriasjonsprosess ville virke mot reglenes hensikt; skattyter har uansett kommet i en uønsket situasjon når det offentlige ønsker å få rådighet over skattyters eiendom.

Neste problemstilling i relasjon til alternativet om ekspropriasjonstrussel er hvilke begrensninger som gjelder med tanke på *hvem* som kan kjøpe formuesgodet. Må salget skje direkte til kommunen, som har kompetanse til å vedta ekspropriasjon, eller åpnes det for at en videre krets av personer kan være erververe?

Ordlyden i sktl. § 14-70 forutsetter at salget skal skje til ”erverver som kunne krevd det ekspropriert”. Verken forarbeider eller litteratur gir nærmere føringer. I sistnevnte forhåndsuttalelse BFU-2005-4 var det også et spørsmål om skattyter kunne selge eiendommen direkte til industriselskapet som ønsket å kjøpe det omregulerte jordbruksområdet, uten å involvere kommunen. Skattedirektoratet tok her utgangspunkt i formålet med reglene om betinget skattefritak, og så på om § 14-70 skulle komme til anvendelse hvis salget skjer ”til den som ekspropriasjonen er ment til fordel for”. Skattedirektoratet påpekte at det var kommunestyret som hadde rett til å foreta ekspropriasjon for å gjennomføre den vedtatte reguleringsplan, ikke industriselskapet.⁴⁹ En forutsetning for ekspropriasjonen var imidlertid at industriselskapet skulle ta tomten i bruk. På bakgrunn av dette anså direktoratet det slik at kommunen kun på grunn av de formelle reglene om ekspropriasjon ville opptre som ekspropriant, men deretter ville videreselge området til industriselskapet. Med denne begrunnelsen ble gevinsten fritatt for beskatning selv om salget ble foretatt direkte fra skattyter til industriselskapet.

⁴⁹ Jfr. plbl. 2008 § 16-2 som tilsvarende plbl. 1985 § 35.

Direktoratet foretok også her en utvidende fortolkning av § 14-70 første ledd litra b med grunnlag i en formålsbetraktning. En forutsetning for å komme til et slikt resultat er trolig at det allerede foreligger en reguleringsplan som tilgodeser eller åpner for å tilgodese det rettssubjekt som ønsker å kjøpe eiendommen. Det kan altså ikke være en hvilken som helst aktør som ønsker å etablere seg i et omregulert område. Hvor langt man kan gå her er tvilsomt, og man kan vanskelig angi generelle retningslinjer, selv om dette går i skattyters favør. Hvert enkelt forhold må vurderes i lys av formålet bak § 14-70.

Man har altså heller ikke på dette punkt ønsket å være for rigid. Skattedirektoratet tillater seg utvidende fortolkninger. Dette har ikke noen klar rettskildemessig forankring, men fortolkningene gjøres med tydelig henvisning til formålet bak reglene om ufrivillig realisasjon. Man ønsker ikke at prosessen skal gå så langt at det ender med ekspropriasjon. Selv om man kan sympatisere med en slik løsning, bør man ikke forholde seg helt ukritisk til en så lite rigid anvendelse av reglene. I utgangspunktet er det kommunen ved kommunestyret som vedtar ekspropriasjon. Det er viktig å bemerke at en altfor fleksibel praksis kan medføre uheldige tilpasninger. Likevel kommer man ikke vekk fra at ekspropriasjonsprosesser er kompliserte og kan dra ut i tid. Ikke altfor strenge regler, og ikke altfor streng praktisering av reglene, kan være nødvendighet for å hindre at prosessen faktisk ender med ekspropriasjon, noe som ikke er ønskelig, verken for lovgiver eller skattyter. Det er også mange ulike aktører involvert i saker om offentlige utbygginger. Private aktører kan stå for større prosjekter, men også permanent drift på vegne av det offentlige. Det ville derfor fremstå som unødvendig formalistisk om skattyter på grunn av skattereglene først måtte selge direkte til kommunen, for at kommunen deretter måtte selge videre til den private aktøren.

3.2.4 Odelsløsning

Odelsløsning omfattes av realisasjonsbegrepet, jfr. sktl. § 9-2 første ledd litra b. Paragraf 14-70 første ledd litra b annen setning sier at odelsløsning er likestilt med ekspropriasjon.

Skattyter kan da innvilges betinget skattefritak dersom en gård løses ut på odel og vilkårene i § 14-70 for øvrig er oppfylt.⁵⁰

Sett hen til reglene om salg under ekspropriasjonstrussel, kan man spørre om også frivillig salg til en som *kunne løst gård på odel* er omfattet av § 14-70. Loven nevner kun frivillig salg og makeskifte under trussel om ekspropriasjon. Ved alternativet om odelsløsning sies det ingenting om frivillig salg. Dette taler for at det ikke gjelder et betinget fritak her. Zimmer mener derimot at de innledende ordene i annen setning ”[l]ikestilt med ekspropriasjon” kan anføres til støtte for at salg og makeskifte under odelsløsningstrussel omfattes.⁵¹ Spørsmålet er tvilsomt. Det er ikke gitt at de samme hensyn gjør seg gjeldende her som ved frivillig salg under ekspropriasjonstrussel. Det kan kanskje være vel så nærliggende å tolke det dithen at frivillig salg ikke er omfattet fordi odelsløsningsalternativet er den eneste realisasjonsformen i bokstav b hvor frivillig salg under trussel om ufrivillig realisasjon ikke er nevnt.

3.2.5 Makeskifte under ekspropriasjonstrussel

Makeskifte under ekspropriasjonstrussel er også likestilt med ekspropriasjon, jfr. § 14-70 første ledd bokstav b annen setning. Makeskifte betyr bytte av to faste eiendommer, og dette regnes som realisasjon, jfr. sktl. § 9-2 første ledd bokstav c. Makeskifte er tradisjonelt blitt regnet som avhendelse, og dette ble fulgt opp i Skattereformen 1992.⁵² Skattemessig er vederlaget verdien av den tilbyttede eiendommen.

Bestemmelsen forutsetter at makeskiftet skjer ”hvor erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon”. Det er samme hensyn som ligger til grunn for denne regelen som

⁵⁰ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 310.

⁵¹ Zimmer (2009) s. 341.

⁵² Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 309.

for salg under ekspropriasjonstrussel, nettopp å forsøke å hindre tvangsavståelse ved ekspropriasjon.

Man må også anta at man må legge de samme fortolkninger til grunn som ved salg under ekspropriasjonstrussel. I så fall taler dette for at ekspropriasjonstrussel kan tolkes utvidende. Det betyr videre at erverver av skattyters frabyttede tomt ikke nødvendigvis behøver å være kommunen eller staten, men også kan være en privat aktør.⁵³

3.2.6 Hvilke uønskede tilfeller av realisasjon er ikke omfattet av § 14-70?

Jeg har til nå behandlet hvilke ufrivillige realisasjonsmåter som kan gi betinget skattefritak. Som nevnt i avsnitt 2.1 er realisasjonsbegrepet lovfestet i § sktl. § 9-2. Det er her eksempler på ulike former for realisasjon, som i større eller mindre grad kan sies å være av ufrivillig karakter, men som likevel ikke kan gi betinget skattefritak etter § 14-70. Tvangssalg er et eksempel på dette. En antitetisk fortolkning av § 14-70 innebærer i så fall at eksempelvis tvangssalg i forbindelse med likvidasjon ved konkurs ikke kan gi betinget skattefritak. Dette harmonerer med det som er lagt til grunn i Lignings-ABC.⁵⁴

Årsaken til at tvangssalg ikke er omfattet er sannsynligvis at hensynet om gjenopprettelse ikke er særlig aktuelt her. Vederlaget vil da sjelden ikke være tenkt brukt til noen form for gjenopprettelse. Det kan likevel tenkes former for tvangssalg hvor gjenopprettelseshensynet kunne gjøre seg gjeldende. Dette kan for eksempel være tvangssalg av eierseksjon eller andel i borettslag. Her kan det være forhold i sameiet eller laget som har ført til at styret har begjært tvangssalg. Skattyter kan da være nødt til å reinvestere i ny seksjon eller andel i et annet sameie eller lag. Det er derimot tvilsomt om dette skal gi betinget skattefritak. Vilkårene for tvangssalg er i slike tilfeller meget strenge, og de fordrer vanligvis at eier på en

⁵³ Se avsnitt 3.2.3.

⁵⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.1.

eller annen måte kan klandres for forholdene som har ligget til grunn for tvangssalget. Samtidig er gevinst ved salg av egen bolig som regel skattefri etter sktl. § 9-3 annet ledd.

3.3 Det realiserte formuesobjektet

3.3.1 Innledning

Paragraf 14-70 gjelder realisasjon av ”formuesobjekt”. Det betingede skattefritaket omfatter derfor i utgangspunktet alle typer skattepliktige kapitalobjekter, både fysiske og ikke-fysiske.⁵⁵ Det er uten betydning om formuesobjektet er eid i eller utenfor virksomhet.⁵⁶ Det kan altså gjelde realisasjon av tomter, bygninger, driftsmidler, men også immaterielle formuesgoder.

Det er imidlertid inntatt noen begrensninger i § 14-70 femte ledd som sier at fritaket ikke gjelder varer eller andre omløpsmidler. Unntatt er også visse avskrivbare driftsmidler. Etter sjette og syvende ledd er realisasjon av livdyr og nedslakting av buskap under nærmere angitte vilkår likevel omfattet av fritaket.

Noen av bestemmelsene er bare aktuelle for visse typer eiendeler. Ufrivillig realisasjon i form av odelsløsning vil naturlig nok bare gjelde for odlingsjord. Reglene om buskap har også et avgrenset område, og nær sammenheng med formen for realisasjon.⁵⁷ Spesialreglene om makeskifte med det offentlige og innløsning av festet tomt gjelder naturligvis bare for fast eiendom.

⁵⁵ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305 og Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.1.

⁵⁶ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

⁵⁷ Se avsnitt 3.7.

3.3.2 Tomter

Ufrivillig realisasjon av tomter er en praktisk situasjon der sktl. § 14-70 kan komme skattyter til hjelp. Dette gjelder først og fremst i ekspropriasjonstilfellene og ved odelsløsning. Et spørsmål er om det kreves at tomtene realiseres i sin helhet, eller om det kan skje delvis. I henhold til realisasjonsbegrepet i sktl. § 9-2 og vilkåret om ufrivillig realisasjon i § 14-70 må formuesgodet ha gått tapt. Altså må det ha blitt helt ødelagt, ikke delvis skadet. Et slikt vilkår kan man ikke oppstille for tomter, enten de ødelegges, løses ut ved odel, eksproprieres eller selges under ekspropriasjonstrussel. I mange tilfeller kan deler av tomter bli ødelagt eller eksproprieres ved at de deles opp. Det avgjørende, må her som ved realisasjon generelt, være om det skjer en endring eller et opphør av eierposisjon.⁵⁸ Dersom bare en del av tomten eksproprieres eller innløses etter tomtfestelovens regler, er det fortsatt tale om opphør av eierposisjon for denne delen. Slike tilfeller vil derfor kunne gi adgang til betinget skattefritak.

3.3.3 Bygninger

Det er heller ikke upraktisk at bygninger realiseres ufrivillig, for eksempel i brann. Dette kan være bolighus, fritidshus, driftsbygninger i landbruket, fabrikker mv. Dette synes å gjelde uavhengig av funksjon og om bygningen er i bruk.⁵⁹ I BFU-2004-24 hadde en ubebodd hovedbygning på en gård brent ned. Skattedirektoratet anså det ikke som et hinder for betinget skattefritak at bygningen på realisasjonstidspunktet sto ubrukt. Avskrivbare bygg er også omfattet, jfr. § 14-70 fjerde ledd.⁶⁰

⁵⁸ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.1.

⁵⁹ Det realiserede objektets funksjon og bruk setter imidlertid krav til reinvesteringsgjenstandens art, jfr. § 14-70 annet ledd, se avsnitt 3.4.3.

⁶⁰ Saldogruppe i og j, jfr. sktl. § 14-41.

3.3.4 Driftsmidler

Et formuesgode kan også være et driftsmiddel. Gevinster på gjenstander som sorteres under saldogruppe a til d er likevel ikke omfattet av det betingede fritaket, jfr. § 14-70 femte ledd litra c. Ufrivillig realisasjon av formuesgoder som faller inn under saldogruppene e til j, vil derimot gi betinget fritak.

En av årsakene til at man gjør forskjell på de ulike avskrivningsgruppene er de høye avskrivningssatsene i gruppe a til d. Lovgiver har ment at dette gir en gunstig nok tidfesting, uansett om man står ovenfor en frivillig eller ufrivillig realisasjon.⁶¹ En annen årsak har vært av det mer praktiske: Saldoavskrivninger for driftsmidler i gruppe a til d har vært foretatt gruppevis, altså under ett ved såkalt samlesaldo,⁶² mens saldoavskrivninger for formuesgoder i saldogruppe e til i, har vært foretatt per objekt. Dersom man skulle gitt adgang til betinget fritak for formuesgoder som avskrives på samlesaldo, ville dette medføre administrative og kontrollmessige utfordringer da det altså ikke føres egen saldo per driftsmiddel.⁶³ En av årsakene til at driftsmidler i saldogruppe e-i er *omfattet* av ordningen med betinget fritak ved ufrivillig realisasjon, har vært at det er tale om objekter med relativt stor verdi. Uten et skattefritak her ville skattyter lett komme i likviditetsbelastning ved reinvestering.⁶⁴

Som vi ser, er avskrivbare driftsmidler som føres på egen saldo omfattet av det betingede skattefritaket, mens driftsmidler som føres på samlesaldo ikke er omfattet. Et unntak fra dette utgangspunktet er driftsmidler i saldogruppe j: faste tekniske installasjoner i bygninger. Driftsmidler i saldogruppe j føres på samlesaldo, men faller likevel inn under anvendelsesområdet til § 14-70 jfr. § 14-44 fjerde ledd. Spesialregelen har bakgrunn i at faste tekniske installasjoner i bygninger ble utskilt som egen saldogruppe i 2009. Tidligere hadde

⁶¹ Zimmer (2009) s. 342.

⁶² Sktl. § 14-41 fjerde ledd.

⁶³ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 119.

⁶⁴ Innst.O nr. 33 (1991-1992) pkt. 16.10.1.

disse falt inn under saldogruppene for bygninger. På grunn av sammenhengen mellom bygningen og de tilhørende faste tekniske installasjonene var det ønskelig at reglene i § 14-70 skulle gjelde tilsvarende for disse.⁶⁵

Driftsmidler i saldogruppe j føres på en litt annen måte enn driftsmidler i saldogruppe a-d. Faste tekniske installasjoner skal nemlig avskrives under ett for hver bygning, jfr. § 14-41 fjerde ledd siste setning. På slik samlesaldo beregnes ingen gevinst. Først når det foreligger negativ saldo, kan det bli aktuelt å gi betinget skattefritak for denne gevinsten, jfr. § 14-44 fjerde ledd annen setning. Negativ saldo er en gevinst som er innvunnet ved realisasjon av en eller flere gjenstander i samlesaldoen, men som ennå ikke er inntektsført.⁶⁶ Hvis for eksempel en fast teknisk installasjon som inngår i en samlesaldo på 1 mill. kr. er ufrivillig realisert ved brann, og skattyter mottar erstatning på 1,5 mill. kr. vil den ikke inntektsførte gevinsten, altså den negative saldoen, være på 500 000 kr. Her kan skattyter begjære betinget skattefritak for gevinsten dersom vilkårene i § 14-70 for øvrig blir oppfylt.

3.3.5 Ikke-fysiske formuesobjekter

Reglene gjelder også ufrivillig realisasjon av andre fysiske formuesgoder, for eksempel rettigheter som blir varig innskrenket.⁶⁷ Det kan for eksempel dreie seg om ekspropriasjon av fallrettigheter. Videre kan en veirett være et formuesgode, og dersom tomten der veiretten påhviler eksproprieres, vil dette også kunne innebære realisasjon av veiretten.

Finansgjenstander er også å regne som ”formuesobjekt”. Det kan for eksempel være aksjer eller andeler. Ekspropriasjon av aksjer kan forekomme, men dette er ikke særlig aktuelt i fremtiden.⁶⁸

⁶⁵ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 101 og Innst.O nr. 1 (2008-2009) pkt. 13.2.

⁶⁶ Zimmer (2009) s. 337.

⁶⁷ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.1.

⁶⁸ Zimmer (2009) s. 341 og *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 298.

3.3.6 Unntatte objekter: Omløpsmidler

Sktl. § 14-70 femte ledd litra a og b unntar varer og omløpsmidler. Omløpsmidler er typisk varer og varelager, men kan også være kundefordringer og byggmesters tomteområde beregnet for oppføring av bygninger for salg.⁶⁹ Unntaket innebærer at skattyter ikke kan kreve betinget skattefritak i sin helhet dersom for eksempel et næringsbygg som inneholder et varelager brenner ned. Det vil da bare være gevinsten for selve bygget som vil bli fritatt for beskatning. Bakgrunnen for regelen er at skattyter uansett har som formål å realisere disse formuesobjektene.⁷⁰

3.4 Vilkår om reinvestering

3.4.1 Innledning

Jeg har hittil behandlet hvilke realisasjonsmåter som omfattes av reglene om betinget skattefritak i § 14-70. Deretter har jeg sett på hvilke realiserte formuesgoder som det kan gis betinget fritak for. Det neste vilkåret for å oppnå betinget skattefritak er vilkåret om at det *reinvesteres*, og at det reinvesteres i et formuesobjekt som har ”samme art” som det realiserte objektet, jfr. § 14-70 annet ledd.

3.4.2 Hva anses som reinvestering?

3.4.2.1 Reinvestering direkte i formuesobjektet

For å oppfylle kravet om reinvesteringen må investeringen gjøres direkte i et ”objekt”. Skattyter kan derfor ikke kjøpe aksjer eller andeler i et selskap, selv om selskapet eier formuesobjekter som for øvrig oppfyller kravene i § 14-70 annet ledd.⁷¹ Hvis det derimot er aksjer som har blitt realisert, vil skattyter likevel kunne reinvestere i nye aksjer.

⁶⁹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.4.

⁷⁰ Zimmer (2009) s. 342.

⁷¹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.3.

3.4.2.2 Investering i nytt objekt eller påkostning i eksisterende objekt

Utgangspunktet er at skattyter skal bruke ”vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art”, jfr. § 14-70 annet ledd. Ordlyden ”erverve nytt objekt” kan tale for at skattyter må anskaffe et helt nytt formuesgode. Dette har imidlertid ikke blitt praktisert som et vilkår. I Lignings-ABC har Skattedirektoratet tolket dette slik at reinvestering også omfatter påkostning i eksisterende formuesobjekter. Dette er naturligvis forutsatt av at påkostningen skjer i et objekt som kan sies å ha tilnærmet samme funksjon som det realiserte objektet, eller at det eksisterende formuesobjektet påkostes slik at det kommer i en slik stand at det får ”samme art” som det realiserte formuesgode.⁷² Brenner for eksempel en utleiebolig ned til grunnen, er det ingenting i veien for at skattyter bygger på en ekstra enhet til en eksisterende utleiebolig. Påkostning må avgrenses mot vedlikehold, som ikke vil anses som reinvestering. Dersom skattyter kun utfører vedlikehold på et formuesobjekt, vil dette altså ikke kunne kvalifisere til reinvestering etter § 14-70.⁷³

3.4.2.3 Reinvestering ved egenarbeid

I relasjon til problemstillingen om påkostning, er spørsmålet om vederlaget må brukes til ervervelse av det nye formuesobjektet, eller om skattyter selv kan tilvirke eller påkoste reinvesteringsobjektet ved eget arbeid eller ved de ansattes arbeid.

Ordlyden i § 14-70 annet ledd sier at skattyter må bruke ”vederlaget” til reinvesteringen. Kjerneområdet for bestemmelsen er altså at man anskaffer et nytt formuesobjekt, eventuelt påkoster et eksisterende objekt, ved å bruke vederlaget man mottar i forbindelse med den

⁷² Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.2.

⁷³ I NOU 1989:14 s. 279 uttaler Aarbakkegruppen at vedlikehold er de tilfeller der objektet bringes tilbake i den stand det var da det ble ervervet av skattyter. Når skattyter bringer formuesobjektet opp til en høyere standard enn dette, er det tale om påkostning. Sondringen vedlikehold/påkostning reiser mange tolkningsspørsmål som vil falle utenfor denne avhandlingens tema.

ufrivillige realisasjonen. Lignings-ABC har heller ikke oppstilt dette som et absolutt vilkår. Utgangspunktet er at det reinvesterte beløpet er alle kostnader skattyter har hatt ved reinvesteringen.⁷⁴ Dette gjelder både hvor skattyter har kjøpt gjenstanden, betalt noen for å tilvirke den, men også der han har tilvirket den selv.⁷⁵

For at tilvirkning ved eget arbeid skal regnes som en del av det reinvesterte beløpet, sier Lignings-ABC at verdien av arbeidet må være skattepliktig.⁷⁶ Eksempelvis er fritidsarbeid på egen bolig ikke skattepliktig, jfr. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Slikt arbeid kan derfor ikke regnes som reinvestering.⁷⁷ Derimot kan en snekkers arbeid på egen bolig regnes som skattepliktig arbeid, og det kan da anses som reinvestering etter § 14-70. I en virksomhet kan også skattyters egen arbeidsinnsats regnes som reinvestering. Det samme gjelder lønnskostnader skattyter har ved tilvirkningen. Synspunktet er imidlertid at dersom skattyter ikke betaler skatt for selve arbeidet ved reinvesteringen, skal han heller ikke få betinget skattefritak for den ufrivillig realiserede gevinsten. Dette fremstår også som rimelig når man ser hen til det syn som ligger til grunn for symmetriprinsippet. Prinsippet sier at det bare foreligger fradragsrett for et underskudd eller et tap når samme inntektskilde hadde gitt skattepliktig overskudd eller gevinst.

Et neste spørsmål er *verdsettelsen av skattyters eget arbeid*. Lignings-ABC sier at verdien skal avhenge av om arbeidsinnsatsen er faglært eller ufaglært. Hvis faglært arbeidskraft benyttes vil det normalt settes til omsetningsverdien, mens ved ufaglært arbeidskraft skal det settes til tarifflønn for slik arbeidskraft.⁷⁸

⁷⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.6.1.

⁷⁵ Zimmer (2009) s. 280.

⁷⁶ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.6.3.

⁷⁷ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.6.3.

⁷⁸ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.6.3.

3.4.2.4 Arv og offentlige tilskudd

Når skattyter har ervervet et formuesobjekt med midler som stammer fra eksempelvis arv, arveforskudd eller ved gave, tilfredsstilles ikke vilkåret om reinvestering.⁷⁹ Dette ville heller ikke harmonere med formålet bak reglene om betinget skattefritak. Hensynet er som nevnt at man skal skjerme gevinst fra skattlegging slik at skattyter kan bringe situasjonen tilbake til slik den var før realisasjonen.⁸⁰ Dersom skattyter uansett *får* en erstatningsgjensstand eller penger til å anskaffe dette, vil det heller ikke være noen grunn til å fritta gevinsten for beskatning. Bruk av offentlige tilskudd til reinvestering er med samme begrunnelse heller ikke regnet som reinvestering.⁸¹

3.4.2.5 Kan skattyter foreta reinvestering før realisasjonen?

Reinvesteringsbegrepet har en avgrensning mot de tilfeller der skattyter har anskaffet et nytt formuesobjekt av samme art *før* den ufrivillige realisasjonen. Forutsetningen for betinget skattefritak er at ervervelsen, eventuelt påkostning, skal være *til erstatning for det realiserte objektet*. I situasjoner der skattyter har investert i et formuesobjekt før den ufrivillige realisasjonen har inntruffet, kan dette vanskelig regnes som en investering som er gjort med den hensikt å gjenopprette situasjonen. Dette gjelder dog ikke ubetinget. I en del tilfeller kan situasjonen være slik at skattyter vet at objektet kommer til å bli realisert, selv om det er ufrivillig. Først og fremst vil dette være aktuelt ved *ekspropriasjon*. Slike saker kan ofte ta lang tid, og skattyter vil kunne vite om dette før realisasjonstidspunktet. Her godtas det i Lignings-ABC at reinvesteringen skjer før selve realisasjonen.⁸²

⁷⁹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.6.2.

⁸⁰ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

⁸¹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.6.4.

⁸² Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.2.

3.4.3 Reinvesteringsobjektets art

Det er ikke bare et vilkår at skattyter reinvesterer. Det oppstilles også et kvalitativt krav til reinvesteringen. Skattefritaket er nemlig betinget av at skattyter bruker vederlaget til å erverve nytt objekt av ”samme art” som det realiserte formuesobjektet, jfr. sktl. § 14-70 annet ledd. Spørsmålet er hvor stor grad av likhet som kreves mellom *situasjonen før realisasjonen* og *situasjonen etter at det har blitt reinvestert*. Kreves det reinvestering i et formuesobjekt som er helt likt det realiserte objektet hva gjelder tilstand og bruksformål? Eller er skattyter gitt en viss grad av frihet?

Loven har ingen nærmere angivelse av vilkåret ”samme art”, og forarbeidene er sparsomme med føringer. I Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) på side 305 uttaler departementet at bakgrunnen for bestemmelsen om ufrivillig realisasjon er at når ”gevinsten er realisert i strid med skattyters ønske og vilje, kan han ha et særlig behov for å gjenopprette situasjonen slik den var før realisasjonen”. Det skal altså skje en *tilbakeføring* til slik situasjonen var før den ufrivillige realisasjon fant sted. Dette innebærer klare begrensninger for skattyter. Reinvesteringsobjektet skal erstatte det formuesobjektet som har blitt realisert ufrivillig.

Skattedirektoratet har i administrative uttalelser tolket ”samme art”. I Lignings-ABC er det lagt til grunn at vilkåret innebærer at formuesobjektet må ha ”tilnærmet samme funksjon for eieren som det realiserte objektet”.⁸³ Det er uklart om den språklige betydningen av ”samme art” og ”samme funksjon” er den samme, eller om ”samme funksjon” stiller mindre strenge krav til samsvar mellom det realiserte objekt og reinvesteringsobjektet. Når man taler om ”samme funksjon” vil det være naturlig å si at reinvesteringsobjektet må tjene samme type behov for skattyter som det realiserte. Ut i fra en naturlig forståelse av ”samme art” kan man kanskje si at det stilles mer kvalifiserte krav til likhet i utseende, bruksområde og lignende. Formuleringen i Lignings-ABC sier i tillegg at det ikke behøver være *samme* funksjon, men det er tilstrekkelig at reinvesteringsobjektet har *tilnærmet* samme funksjon

⁸³ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1.

som det realiserte objektet. Dette taler for at vi også her står overfor en utvidende fortolkning fra ligningsforvaltningens side.

Ligningsforvaltningen har altså ikke regnet det som en betingelse at reinvesteringsobjektet er helt likt det realiserte objektet.⁸⁴ Det legges vanligvis til grunn at reinvesteringsobjektet er av samme art dersom det er i samme avskrivningsgruppe som det realiserte objektet, se sktl. § 14-41.⁸⁵ Det er likevel ikke et krav at de tilhører samme avskrivningsgruppe, så lenge reinvesteringsobjektet har tilnærmet samme funksjon.⁸⁶ For eksempel kan vederlaget brukes til å investere i en ny lastebil selv om en det er en fraktesbåt som har blitt realisert.⁸⁷ Reinvesteringsobjektet oppfyller da et transportbehov. Det er ikke slik at en ny fraktesbåt nødvendigvis er det eneste formuesobjektet som kan erstatte den realiserte fraktesbåten.

Sett hen til utviklingen innen teknologi og kommunikasjon kan et slikt løsere angitt krav til samsvar mellom formuesobjektene være hensiktsmessig. I saker som fraktesbåteksemplet kan det være den beste løsning at skattyter står friere til å velge et transportmiddel som gir virksomheten bedre forutsetninger etter dagens forhold. Dette kan være tilfellet dersom veinettet er bedre utbygget i dag enn det var da den realiserte båten ble anskaffet. Noe annet ville kunne medvirke til sløsing med ressurser; det er et fornuftig utgangspunkt at man tilpasser seg tiden man er i.

Det foreligger bindende forhåndsuttalelser der ligningsmyndighetene har kommet til at planlagte reinvesteringsobjekter ikke oppfyller kravet om ”samme art”. I BFU-2004-24 uttalte Skattedirektoratet at erstatningsutbetaling for en hovedbygning som hadde brent ned, ikke kunne brukes til å investere i en ny driftsbygning. Hovedbygningen hadde blant annet tjent som utleiebolig, og direktoratet uttalte at en driftsbygning ville tjene en annen

⁸⁴ BFU-2004-24

⁸⁵ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1.

⁸⁶ BFU-2003-62 og BFU-2004-24.

⁸⁷ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1 og Zimmer (2009) s. 342.

funksjon, nemlig den tradisjonelle gårdsdriften. Skattyter kunne derfor bare investere i nye utleieboliger dersom han skulle oppnå betinget skattefritak etter sktl. § 14-70 for hele gevinsten. En bolig på gård kan derfor ikke tilsvare funksjonen til en driftsbygning i landbruket, selv om man kan si at de begge har viktige funksjoner på en gård. Skattyter står på bakgrunn av dette ikke fritt til å reinvestere innenfor den rammede virksomheten. Det er den konkrete funksjonen til det realiserte objektet som skal legges til grunn for vurderingen.

I kravet om "samme art" har ligningsforvaltningen videre innfortolket en begrensning om avskrivbarhet. Innholdet i begrensningen er at reinvesteringsobjektet må være *avskrivbart* dersom det realiserte formuesobjektet var avskrivbart, og *ikke-avskrivbart* hvis det realiserte formuesobjekt ikke var avskrivbart.⁸⁸ Begrensningen har ikke noen klar rettskildemessige dekning, med mindre man generelt kan si at et avskrivbart formuesobjekt ikke kan være av samme art som et ikke-avskrivbart formuesobjekt. Det er, som nevnt, ikke et vilkår at reinvesteringsobjektet er i samme avskrivningsgruppe som det realiserte objektet. Det kan fortsatt ha tilnærmet samme funksjon, for eksempel oppfylle et transportbehov for skattyter. Avskrivbarhet generelt fordrer imidlertid at formuesobjektet skal skaffe skattyter en inntekt.⁸⁹ Formuesobjekter som ikke er ment å gi skattyter inntekt, kan heller ikke avskrives. Vanligvis vil det ikke være naturlig å snakke om "samme art" hvis et avskrivbart objekt, for eksempel en bygning går til grunne, og det reinvesteres for eksempel i en tomt som ikke er ment å gi skattyter inntekt. Man kan anta at formålet med kravet har vært å generalisere; man sier at avskrivbare og ikke-avskrivbare objekter ikke kan være av samme art, og på den måten gir man en retningslinje for vurderingen etter § 14-70 annet ledd.

Det fremgår imidlertid av administrative uttalelser at man ikke tolker kravet knyttet til avskrivbarhet særlig strengt. Ligningsmyndighetene har vist seg særlig lempelige der kombi-

⁸⁸ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1.

⁸⁹ Zimmer (2009) s. 183.

nerte avskrivbare objekter realiseres.⁹⁰ I BFU-2003-62 besto en eiendom av både avskrivbare bygninger og en ikke-avskrivbar tomt. Her fant Skattedirektoratet det unaturlig å dele opp gevinsten for tomt og bygning såfremt den nye eiendom, i likhet med den realiserste eiendom, ble benyttet til utleievirksomhet. Det ville kanskje være naturlig at man i en slik vurdering la vekt på om den avskrivbare eller ikke-avskrivbare del hadde størst verdi, og så legge tilsvarende forhold til grunn for reinvesteringsobjektet. Det følger derimot av ligningspraksis at reinvesteringsobjektet kan ha en avskrivbar del som er størst, selv om det realiserste formuesobjektets ikke-avskrivbar del var størst.⁹¹

Skattedirektoratet kom i BFU-2003-62 til at reinvestering ikke kunne skje i bygninger som skulle brukes til boligutleie fordi den realiserste bygning ikke hadde noen boligdel. Bygninger leid ut som bolig er nemlig ikke avskrivbare.⁹² Man må anta at dersom den realiserste bygning hadde bestått av både bolig- og næringsdel, ville det blitt godtatt at det også ble reinvestert i en kombinert bolig- og næringsbygning, og at det heller ikke her er noe krav om forholdsmessighet mellom den realiserste eiendom og reinvesteringen. Dette er lagt til grunn i Lignings-ABC.⁹³

I BFU-2010-30 besto den ufrivillig realiserste bygningen av skattyters bolig, utleiebolig og forretningslokale for utleie. Bygningen var i prinsippet kombinert avskrivbar og ikke-avskrivbar. Skattedirektoratets vurdering var at reinvestering kunne skje i eiendommer ment til utleie til bolig- og næringsformål, uten å sette vilkår med tanke på forholdsmessighet mellom avskrivbarhet på den realiserste og den reinvesterte eiendom.

Man kan konkludere med at det er uklart hva som ligger til grunn for kravet om samsvar med tanke på avskrivbarhet mellom det ufrivillig realiserste objekt og reinvesteringsobjek-

⁹⁰ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1.

⁹¹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1.

⁹² Zimmer (2009) s. 185 flg.

⁹³ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.1.

tet. Det fremstår som en noe tvilsom konstruksjon, men de administrative uttalelser tyder altså på at ligningsmyndighetene anvender vilkåret med stor grad av fleksibilitet. Det kan trolig ikke oppstilles som et vilkår, men heller en form for retningslinje i vurderingen av hva som ligger i ”samme art”.

Kvantitativt er det ikke oppstilt noen begrensninger så lenge reinvesteringsobjektene har samme funksjon som det realiserste. Det kan derfor aksepteres at skattyter investerer i *flere* formuesobjekter som til sammen tjener samme funksjon som det realiserste objektet. I BFU-2004-24 hadde et større hovedhus brukt til utleie- og serveringsvirksomhet blitt ufrivillig realiserst. Dette utelukket ikke at det kunne reinvesteres i flere nye bygg som også skulle benyttes til utleie. Det samme ble vurdert i BFU-2010-30 der en større bygning bestående av skattyters bolig, utleiebolig og næringslokale ble ufrivillig realiserst. De fire tomtene det ble reinvestert i ble samlet ansett å ha samme art fordi de, i likhet med den realiserste bygningen, var ment brukt til bolig- og utleieformål.

3.4.4 Det realiserste objektets tiltenkte funksjon

Det er trolig ikke nødvendig at det er *funksjonen på realisasjonstidspunktet* som skal legges til grunn for vurderingen av reinvesteringsobjektets art. I BFU-2003-58 ble det realiserste objektets tiltenkte funksjon i fremtiden lagt til grunn for vurderingen av reinvesteringsobjektet. I denne saken hadde en ubebodd hovedbygning på en gård brent ned til grunnen, og erstatningsutbetalingen førte i utgangspunktet til at gevinsten var skattepliktig. Skattyter hadde opprinnelig planer om å ta huset i bruk som bolighus når han i fremtiden skulle gi fra seg gården. Reinvestering i bolighus utenfor gården som skulle leies ut inntil videre, ble ansett å gjenopprette situasjonen før realisasjonen. Skattedirektoratet kom derfor til at reinvesteringsobjektet ville være av ”samme art” i henhold til § 14-70. Skattedirektoratet vektla at det realiserste objektet hadde vært tiltenkt som kårbolig fordi det var under restaurering da realisasjonen fant sted, og la dette til grunn for vurderingen av hva som er ”samme art”.

3.5 Frist for reinvestering

I tillegg til at det reinvesteres, kreves også at dette skjer innen en viss tid. I § 14-70 tredje ledd lyder: ”Nytt formuesobjekt må være ervervet eller bindende avtale om erverv må være inngått innen utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret.” Reinvesteringen må altså ha skjedd innen utgangen av det tredje året etter det året den ufrivillige realisasjonen fant sted. Alternativt må bindende avtale om erverv av nytt objekt være inngått innen samme tidspunkt.

Lovgiver har ansett det slik at behovet for skattefritak ikke er presserende nok dersom skattyter utsetter reinvesteringen eller ikke har tatt noen konkret beslutning om å gjenopprette situasjonen. Det må altså være tatt en endelig beslutning om å gjenopprette situasjonen.⁹⁴

Da de generelle reglene om betinget skattefritak ble inntatt i skatteloven, ble reinvesteringsfristen satt til utgangen av året etter realisasjonen.⁹⁵ I forarbeidene⁹⁶ ble det uttalt at skattyter burde gjenopprette situasjonen ”innen rimelig tid” for å oppnå skattefritak, uten at det ble diskutert noe nærmere hva som er rimelig tid til gjenoprettelse. Den gamle fristen innebar at skattyter ble gitt en frist på høyst to år dersom realisasjonen skjedde i begynnelsen av inntektsåret, men kanskje så kort tid som ett år dersom realisasjonen inntraff i inntektsårets siste dager.

Ved lovrevideringen i 2005-2006 ble lengden på reinvesteringsfristen tatt opp til ny vurdering.⁹⁷ Det ble pekt på at fristen i de fleste tilfeller var tilstrekkelig lang, men at det likevel hadde forekommet at den kunne by på problemer for skattyter. I de situasjoner der det var et særlig behov for planlegging og tilleggsfinansiering, eller i de tilfeller der erstatnings-

⁹⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

⁹⁵ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305 og Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 85.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

⁹⁷ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 85 og Besl.O. nr. 7 (2005-2006) pkt. IV.

oppgjøret var forsinket, kunne fristen bli vanskelig å overholde. Det ble derfor vurdert å innføre en dispensasjonsordning, men man kom til at behovet for klare regler talte for ikke å åpne for dette. En utvidelse av den generelle fristen ble i stedet foreslått. Den ville kunne avhjelpe de uheldige konsekvensene den korte fristen medførte for enkelte skattytere. Samtidig ble en lengre frist ansett å føre til en mer ”gjennomtenkt og fornuftig reinvestering”. Finanskomiteen sluttet seg til dette forslaget, og reinvesteringsfristen ble satt til utgangen av det tredje året etter realisasjonsåret.⁹⁸

Det kan altså ikke dispenseres fra reinvesteringsfristen.⁹⁹ Det fremgår imidlertid av forarbeidene at tolkningen av hva som medfører *friststart* og *fristavbrytelse* ikke skal være spesielt streng. Dette er fulgt opp i ligningspraksis og administrative uttalelser.

Første spørsmål er *når fristen begynner å løpe*. Loven sier ”realisasjonsåret”, altså det året den ufrivillige realisasjonen finner sted. Hva som er tidspunkt for realisasjon er vanligvis ikke vanskelig å fastsette. Dreier det seg om et opphør av eierposisjon ved for eksempel ødeleggelse, er det i utgangspunktet dette opphøret som er å regne som realisasjonstidspunktet. I forarbeidene fremgår det imidlertid at friststart kan være senere enn realisasjonstidspunktet. Ved ødeleggelse anses realisasjonsåret som det året skattyter får vite hvilket erstatningsbeløp han vil motta.¹⁰⁰ Dette gjelder uavhengig av om skadevolder selv erstatte tapet eller om det dekkes av skattyters forsikringselskap. Dersom objektet går tapt i år 1 og det blir avklart hva skattyter får i erstatning i år 2, vil fristen begynne å løpe i år 2. Fristen løper da ikke ut før ved utgangen av år 5.

⁹⁸ Innst.O. nr. 1 (2005-2006) pkt. 21.2 og Besl.O nr. 7 (2005-2006) pkt. IV.

⁹⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 357.

¹⁰⁰ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 357.

I de tilfeller der formuesobjektet blir realisert ved *ekspropriasjon* sier Lignings-ABC at realisasjonstidspunktet er når det foreligger rettskraftig skjønn og eksproprianten har krevd å bli satt i besittelse av eiendommen.¹⁰¹

Ved salg under ekspropriasjonstrussel følger det av forarbeidene at realisasjonsåret er det året skattyter overleverer formuesobjektet til kjøper. Dersom formuesobjektet er en fast eiendom er det når eiendommen stilles til kjøpers disposisjon.¹⁰² Vanligvis foreligger realisasjon når avtale er inngått eller når de vesentlige avtalevilkår, som for eksempel pris, er fastlagt.¹⁰³ Lovgiver har altså valgt å gi en mer fordelaktig regel for skattyter sett i forhold til hva som i utgangspunktet ville vært regnet som realisasjonstidspunktet.

For *fristavbrytelse* må nytt formuesobjekt være ”ervert” eller ”bindende avtale om ervert må være inngått”. Her har lovgiver oppstilt to alternativer som man ved første øyekast kunne anta at har samme betydning. Årsaken til at inngåelse av bindende avtale er et eget alternativ, er trolig for å fremheve at det er tilstrekkelig at det er inngått en avtale, og at det ikke er nødvendig at reinvesteringsgjenstanden er overlevert skattyter.¹⁰⁴ I de tilfeller der skattyter skal tilvirke det nye formuesobjektet selv, er det tilstrekkelig at han har gjort avtale om kjøp av materialer.¹⁰⁵

I forarbeidene presiseres hva som ligger i ”bindende avtale om ervert”. Det behøver nemlig ikke å være inngått bindende avtale om ervert av selve formuesobjektet. Det er blitt ansett som tilstrekkelig at skattyter har inngått bindende avtale om prosjektering, bygging e.l.¹⁰⁶ Man stopper imidlertid ikke der. Dersom reinvesteringen innebærer ”meget store

¹⁰¹ Lignings-ABC om eierbegrepet pkt. 9.3.

¹⁰² Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 357.

¹⁰³ Se for eksempel Rt. 1965 s. 1094 og Rt. 2009 s. 1208.

¹⁰⁴ Zimmer (2009) s. 343.

¹⁰⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 154.

¹⁰⁶ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 357.

prosjekter”, uttales det at fristavbrytelse også kan skje hvis skattyter påviser at han har tatt en ”endelig beslutning om gjenanskaffelse”.

Hva som menes med ”meget store prosjekter” og ”endelig beslutning om gjenanskaffelse” er ikke helt klart. De administrative uttalelsene gir ingen forklaring her. Det er i hvert fall klart at det er skattyter som har bevisbyrden for at det er tatt beslutning om gjenanskaffelse og at beslutningen er endelig. Det er nærliggende at vedkommende må vise til at han har satt i gang *nødvendige skritt* for å erverve nytt formuesobjekt.

Hva som ligger i ”meget store prosjekter” er det også vanskelig å si noe om, men det må være klart at departementet ikke har siktet til gjenanskaffelse av bolighus eller enkle driftsbygninger på gårder. Sannsynligvis må det dreie seg om bygging av større industrianlegg og andre bygningskomplekser ment for virksomhet, der man må involvere flere underentreprenører.

Det er ikke oppstilt noen frist for når arbeidet med gjenoppbygging må være fullført, eller når gjennomføring av inngått avtale skal være gjort.¹⁰⁷ I Lignings-ABC er det imidlertid uttalt at gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse må skje innen *rimelig tid*, uten at det presiseres hva som ligger i denne relative fristen.¹⁰⁸ Her vil det være naturlig at tidsbruken sees i sammenheng med størrelsen på gjenanskaffelsesobjektet. Ved store prosjekter vil det godtas at det tar lengre tid å gjennomføre en avtale enn ved mindre omfattende former for gjenanskaffelse.

På den ene siden er forarbeidene tydelige på at det ikke skal hjemles noen dispensasjonsadgang for fristregelen. På den annen side åpnes det i relativt stor grad for at man skal være lempelige hva gjelder hvilke situasjoner som skal føre til fristavbrytelse.¹⁰⁹ Juridisk sett er

¹⁰⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 154.

¹⁰⁸ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.3.1.

¹⁰⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

en dispensasjonshjemmel og en utvidende fortolkning av ordlyden to forskjellige ting, men samtidig kan man spørre om det likevel ikke er to sider av samme sak. Man kan hevde at en dispensasjonsadgang ville tjene samme formål som dagens liberale fortolkning. Man kan også hevde at dette ville være en mer ryddig løsning. Selv om fravær av en dispensasjonsadgang kan føre til urimelige resultater, er det likevel ulemper knyttet til en dispensasjonsordning. Med en dispensasjonshjemmel ville man få økt byråkratisering og følgelig en praksis som ligningsmyndighetene og skattytere måtte forholde seg til. Dagens fortolkning er også til fordel for skattyter, hvilket gjør en utvidende fortolkning mindre betenkelig. Av disse årsaker vil det nok være vanskelig å forsvare en dispensasjonsadgang fra fristregelen.

Man kommer likevel ikke bort fra at ordlyden i § 14-70 tredje ledd vil kunne fremstå som noe misvisende, og hvert fall strengere enn det som praktiseres. Zimmer mener formuleringene i forarbeidene må anses som et uttrykk for en ”ganske liberal tolkning” av lovens ordlyd.¹¹⁰ En endring av ordlyden, slik at den samsvarer bedre med lovgivers intensjon knyttet til fristavbrytelseshandling, kunne derfor være hensiktsmessig.

3.6 Hvem kan reinvestere?

Hvem som kan reinvestere for at det betingede fritaket skal gjelde, følger ikke klart av ordlyden i § 14-70. I annet ledd fremgår det at det er ”skattyteren” som må erverve det nye formuesobjektet. Forarbeidene problematiserer ikke spørsmålet, men legger til grunn at fritaket gjelder når gevinst er realisert i strid med ”skattyters” ønske og vilje og ”skattyter” tar skritt som viser at det er tatt en endelig beslutning om gjenanskaffelse.¹¹¹ Følgelig er det skattyter som i utgangspunktet er pliktig til å reinvestere.

¹¹⁰ Zimmer (2009) s. 343.

¹¹¹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

I henhold til alminnelige regler om tilordning er skattyter normalt det subjekt som etter det underliggende forhold, typisk det privatrettslige forhold, er den berettigede til inntekten.¹¹² Med andre ord er det eieren av det realiserte formuesobjektet som må anses som skattyter, og som således må være den som kan reinvestere for å oppfylle vilkårene i § 14-70 annet ledd. Eieren kan enten være en fysisk eller juridisk person. Lignings-ABC legger også til grunn at dette er hovedregelen: Det er eieren av det ufrivillig realiserte formuesobjektet som selv må reinvestere i nytt formuesobjekt.¹¹³ Dreier det seg for eksempel om ekspropriasjon av en tomt, vil det være eieren av tomten som kan begjære betinget skattefritak og som må reinvestere.¹¹⁴ Dette gjelder uavhengig av om skattyter overdrar sitt krav på erstatningsbeløp eller salgssum, eventuelt deler av dette, til andre, for eksempel sine barn.¹¹⁵

Noen modifikasjoner må imidlertid gjøres. Mest praktisk er det at eier av det realiserte formuesobjekt dør før vedkommende rekker å investere i nytt formuesobjekt. Her er utgangspunktet at gevinsten skal inntektsføres hos avdøde i dødsåret, jfr. § 14-70 fjerde ledd.¹¹⁶ Avdødes suksessorer kan ikke tre inn i vedkommende sine rettigheter og plikter etter ordninger om betinget fritak.¹¹⁷ Et unntak er gjort for de tilfeller der skattyters ektefelle sitter i uskiftet bo. Ektefelle i uskifte kan likevel tre inn i avdødes rett til betinget fritak ved reinvestering, så lenge vilkårene for betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon oppfylles.¹¹⁸ Det er uklart om andre suksessorer, eksempelvis barn, kan tre inn i avdødes rett til betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon. Prinsippet om diskontinuitet innebærer at avsetninger i forbindelse med betinget skattefritak ikke kan overføres. Dette kan virke urimelig, spesielt når suksessorene er skattyters egne barn. Ligningspraksis for eldre regler om betinget skattefritak har gitt samtykke til at barn kan tre inn i avdødes rettigheter og plik-

¹¹² Zimmer (2009) s. 111.

¹¹³ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.8.1 og 2.1.9.

¹¹⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 3.1.5 og 3.8.

¹¹⁵ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.8.3.

¹¹⁶ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 709.

¹¹⁷ NOU 2000:8 s. 186.

¹¹⁸ Lignings-ABC om arvelater/etterlatte/dødsbo pkt. 3.2.2.

ter.¹¹⁹ Om dette kan opprettholdes for dagens regler er tvilsomt. Lignings-ABC nevner kun unntak for avdødes ektefelle som sitter i uskifte. Det kan heller ikke sies å foreligge noen fast praksis til fordel for eksempelvis barn. Zimmer mener likevel, under henvisning til tidligere praksis, at det vil kunne gis samtykke til at andre suksessorer enn ektefelle i uskifte kan reinvestere.¹²⁰ Spørsmålet er i så fall om formålet bak reglene gjør seg gjeldende for barn og andre suksessorer. Når det gjelder ektefeller generelt kan det være rimelig at disse kan reinvestere og oppnå betinget skattefritak, hvis for eksempel en bolig brenner ned. Gjenopprettelseshensynet kan eksempelvis også gjøre seg gjeldende for arvtakere ved generasjonsskifte av enkeltpersonforetak dersom et formuesobjekt realiseres ufrivillig før skattyters død. Dette taler for at man bør godta at en større krets av suksessorer kan begjære betinget skattefritak.

Hvis det ufrivillig realiserede formuesgodet er eid av et *aksjeselskap*, er det også aksjeselskapet som må reinvestere.¹²¹ Selskapet kan ikke identifiseres med sine eiere da aksjeselskaper er et eget skattesubjekt, jfr. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a. To selskaper med samme eiere kan heller ikke identifiseres med hverandre. I BFU-2003-62 kom Skattedirektoratet ikke overraskende til at selskap A ANS og selskap B AS, som hadde samme eiere, måtte ses som to atskilte enheter. A ANS hadde drevet med utleievirksomhet, mens B AS hadde drevet med næringsvirksomhet i form av bilverksted. A ANS hadde leid ut eiendom til B AS. Da As eiendom skulle selges under ekspropriasjonstrussel, avvirket eierne virksomheten i B AS. Skattedirektoratet kom til at man ikke kunne identifisere virksomhetene i de to selskapene. A ANS kunne med andre ord ikke anses å drive bilverksted. For at A ANS skulle oppfylle vilkåret om reinvestering i formuesobjekt av samme art, måtte A derfor skaffe seg en ny eiendom som skulle brukes til utleie.

¹¹⁹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 709 flg.

¹²⁰ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 710.

¹²¹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.9.

Når det kommer til *deltakerlignede selskap* er ikke spørsmålet like opplagt. Utgangspunktet er at deltakerlignede selskaper ikke er egne skattesubjekter.¹²² Selskapets inntekt skal da skattlegges hos deltakerne, ikke hos selskapet.¹²³ Etter § 14-70 annet ledd er det ”skattyter” som skal bruke vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art. Dette kunne tale for at det er den enkelte deltaker som må reinvestere. Deltakerlignede selskaper lignedes imidlertid etter nettometoden, jfr. sktl. § 10-41 første ledd. Inntektsberegningen foregår da på selskapsnivå og skatteposisjonene knytter seg til selskapet.¹²⁴ Deltakerne tilordnes her kun selskapets nettoinntekt eller -tap.¹²⁵ Dersom en gjenstand eiet av selskapet går tapt, er det følgelig selskapet, i egenskap av å være eier av formuesgodet, som må reinvestere.¹²⁶ Omvendt kan heller ikke et deltakerlignet selskap reinvestere dersom en deltakers formuesgodet har blitt ufrivillig realisert.¹²⁷

For formuesgode i *tingsrettslig sameie* er objektet eiet direkte av hver enkelt sameier med hver sin andel. Sameiet er ingen juridisk person dersom det ikke har selskapskarakter.¹²⁸ Hvis et formuesobjekt går tapt eller realiseres på annen ufrivillig måte, må derfor hver enkelt sameier begjære betinget skattefritak tilsvarende sin andel av gevinsten.¹²⁹ Lignings-ABC sier at reinvesteringen kan skje ”hver for seg for sin andel, eller ved erverv av del av objekt som inngår i sameiet”.¹³⁰ Det er altså den enkelte sameier som må begjære betinget skattefritak for sin andel, og sameierne må også hver for seg oppfylle betingelsene om reinvestering.¹³¹ Reinvestering derfor enten kan skje i nytt formuesobjekt i eller utenfor sam-

¹²² Jfr. sktl. § 2-2 annet ledd.

¹²³ Zimmer (2009) s. 388.

¹²⁴ Zimmer (2009) s. 390.

¹²⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 474.

¹²⁶ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.9.

¹²⁷ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.8.5.

¹²⁸ Zimmer (2009) s. 390.

¹²⁹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.9.

¹³⁰ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.8.6.

¹³¹ Lignings-ABC om sameie – ligning etter nettometoden pkt. 2.4.4.

eie. Årsaken til dette er sannsynligvis at det i et sameie kan være problematisk å komme til enighet om oppfyllelse av vilkåret om reinvestering.

3.7 Spesialregler om livdyr

Med livdyr menes storfe(kuer, okser, kalver), sauer, griser, kyllinger, reinsdyr, pelsdyr, oppdrettsfisk mv.¹³² Livdyr er i utgangspunktet å regne som omløpsmidler.¹³³ Dette innebærer at de ikke er omfattet av det betingede fritaket, jfr. § 14-70 femte ledd litra b. Opprinnelig var det bare livdyr ment for salg og slakt som ble ansett som omløpsmidler. Dyr anskaffet til varig bruk i virksomhet eller inntektsskapende aktivitet, som for eksempel melkekyr, trekkdyr eller dyr brukt i avlsøyemed, ble karakterisert som anleggsgjenstander. Anleggsgjenstander er omfattet av hovedregelen om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon.¹³⁴ Denne vanskelige sontringen er blant årsakene til at man i dag anser alle typer dyr som omløpsmidler, og i stedet har inntatt spesialreglene i sjette og syvende ledd som gir betinget skattefritak under nærmere angitte kriterier. Det fremgår av forarbeidene at sterke reelle hensyn taler for at gevinsten ved ufrivillig realisasjon av livdyr bør omfattes av § 14-70. Det er et behov for å bruke erstatningsutbetalingen i sin helhet til å reinvestere i nye livdyr. Sjette og syvende ledd i § 14-70 har derfor særregler for hhv. tap av livdyr og nedslakting av buskap på gårdsbruk.

Sjette ledd sier at ufrivillig realisasjon av buskap, rein, pelsdyr og akvatiske organismer i akvakultur gir betinget skattefritak. Det har blant annet i oppdrettsnæringen vært mange tilfeller av sykdom, havari og lignende.¹³⁵ Bakgrunnen for fritak ved nedslakting var svært smittsomme sykdommer som rammet blant annet sauebesetninger.¹³⁶ Det er et vilkår at

¹³² Ot.prp. nr. 29 (1992-1993) s. 12.

¹³³ Sktl. § 8-1 fjerde ledd.

¹³⁴ Ot.prp. nr. 29 (1992-1993) s. 12.

¹³⁵ Ot.prp. nr. 29 (1992-1993) s. 13.

¹³⁶ Innst.O. nr. 47 (1996-1997) s. 2.

minst ”25 prosent av beholdningen regnet etter omsetningsverdi” må være realisert.¹³⁷ I Lignings-ABC er det uttalt at det må være 25 % av den aktuelle rasen som er realisert. Det holder altså ikke at et samlet antall realiserte livdyr, uavhengig av art og rase utgjør 25 % av den samlede besetning av dyr. For eksempel vil vilkåret være oppfylt dersom 25 % av alle storfeene er realisert.¹³⁸

Syvende ledd oppstiller ytterligere vilkår for betinget skattefritak ved nedslakting av buskap etter sjettede ledd. Her er det nemlig også krav knyttet til bakgrunnen for realisasjonen. Vilkaåret for skattefritak ved nedslakting er at det er pålagt av veterinærmyndighet, eller at det er ansett som ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet. Omlegging av driften eller nedslakting av hensyn til bestandens størrelse kan altså ikke gi betinget skattefritak.¹³⁹

I § 14-70 syvende ledd annen setning gis en *forlengelse av fristen i tredje ledd* i tilfelle nedslakting av buskap. Dersom veterinærmyndigheten har pålagt at fjøs eller annet anlegg skal stå tomt i en periode etter pålagt nedslakting ”forlenges reinvesteringsfristen... med lengden av nevnte stengningsperiode”. Bakgrunnen for denne spesialregelen er at når dyrebesetninger er blitt nedslaktet på grunn av smittsom sykdom, vil det i mange tilfeller være nødvendig med en lengre nedstenging av fjøs i påvente av at smitten forsvinner. Stengningsperioden kan bli så lang at driftsbygningen ikke kan huse nye dyr innen den generelle reinvesteringsfristen.¹⁴⁰ Fristen kan bare utvides med en periode tilsvarende den aktuelle stengningstiden. Dersom bonden i tillegg bruker tid til vask og desinfeksjon, vil ikke fristen forlenges på grunn av dette.¹⁴¹

¹³⁷ Innst.O. nr. 47 (1996-1997) s. 2.

¹³⁸ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.4 og UTV-2011-617.

¹³⁹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.5.

¹⁴⁰ Ot.prp. nr. 18 (1996-1997) s. 3.

¹⁴¹ Ot.prp. nr. 18 (1996-1997) s. 3 og Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.3.2.

Ved gjenanskaffelse av livdyr, vil det være et spørsmål om det kun er gjenanskaffelse å kjøpe inn nye dyr, eller om også kostnader til oppfôring er å regne som gjenanskaffelse. Reelle hensyn kan tale for at reinvesteringen bør omfatte innkjøp og kostnader til å bringe dyrene i den verdien eller størrelsen de ufrivillig realiserte dyrene hadde. Forarbeidene sier bare at reinvesteringen må skje ved ”gjenkjøp av dyr”.¹⁴² Det finnes en uttalelse fra Skatteministeriet som gjelder oppfôring av smolt i fiskeoppdrettsnæringen.¹⁴³ Denne sier at kostnadene til oppfôring er ansett som reinvestering. Lignings-ABC henviser også til denne uttalelsen.¹⁴⁴ Når det gjelder andre livdyr legger Lignings-ABC til grunn at det kun er selve gjenanskaffelsen som regnes som reinvestering.¹⁴⁵ Selv om man skal være forsiktig med å trekke antitetiske slutninger på bakgrunn av administrative uttalelser, synes det ikke å være noen generell adgang til å regne kostnader til fôr som en del av reinvesteringen. Årsaken til denne forskjellen er sannsynligvis at det er lettere å reinvestere i oppfôrede dyr, enn oppfôret fisk.

Det kan rettes et kritisk blikk mot de gunstige reglene om ufrivillig realisasjon av livdyr. Man kan spørre hvordan unntaksreglene forholder seg til prinsippet om nøytralitet i skattereglene. En målsetting med skattereglene bør være at ulike former for inntekt, ulike former for skattytere, og ulike former for formuesgoder bør beskattes i lik grad.¹⁴⁶ Dersom en nærmere angitt type formuesgoder er omfattet av et betinget skattefritak, mens andre ikke er det, kan dette i teorien påvirke valg av investeringsobjekter eller økonomisk atferd. Det finnes sårbare næringer ikke bare innenfor primærnæringen som kanskje også burde vært omfattet av samme type gunstige regler. Dette er likevel en avveining som kan være vanskelig, og landbruksnæringen og fiskerinæringen kan være spesielt utsatt med tanke på utbrudd av smittsomme sykdommer.

¹⁴² Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 311.

¹⁴³ UTV-2011-617.

¹⁴⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.5.

¹⁴⁵ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.4.4.

¹⁴⁶ Zimmer (2009) s. 33.

4 Situasjonen når vilkårene er oppfylt

4.1 Innledning

Dersom skattyter står overfor en ufrivillig realisasjon av et formuesobjekt, og skattyter oppfyller kravene om reinvestering etter annet og tredje ledd, vil gevinsten kunne ”kreves fritatt”, jfr. § 14-70 annet ledd. Skattyter må altså selv *begjære* betinget skattefritak. I dette avsnittet vil det bli vurdert hva som ligger i dette. Jeg vil midlertid først behandle innholdet i § 14-70 tredje ledd siste setning, som medfører at den betingede fritatte gevinsten kommer til beskatning ved en eventuell realisasjon av reinvesteringsobjektet.

4.2 Gevinsten fradras det nye objektets kostpris

Gevinsten på det realiserte formuesobjektet ”skal fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved inntektslikningen”, jfr. sktl. § 14-70 tredje ledd siste setning. Ved beregningen av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, skal altså kostprisen for reinvesteringsobjektet reduseres tilsvarende gevinsten som skattyter fikk i forbindelse med den ufrivillige realisasjonen.¹⁴⁷

For reinvesteringsobjekter generelt fører regelen til at inngangsverdien blir lavere. Dersom skattyter senere ønsker å realisere dette objektet, vil man få en høyere gevinst i denne omgang, slik at gevinsten på det ufrivillig realiserte objektet nå kommer til beskatning. Dette er naturligvis forutsatt av at reinvesteringsgjenstanden får en utgangsverdi som er høyere enn den aktuelle kostprisen når reinvesteringsobjektet realiseres.¹⁴⁸

Hvis skattyters hytte med inngangsverdi på kr. 2 mill. brenner ned til grunnen, og han får en forsikringsutbetaling på kr. 2,5 mill. vil han kunne ha en betinget fritatt gevinst på kr.

¹⁴⁷ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.7.1.

¹⁴⁸ Zimmer (2009) s. 343.

0,5 mill. Når han så bygger en ny hytte med totale byggekostnader på kr. 2,5 mill. kr. må inngangsverdien til den nye hytta settes til kr. 2 mill.

For *avskrivbare driftsmidler* følger regelen også av sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a tredje setning. Paragrafen gir reglene om fastsettelse av grunnlaget for saldoavskrivninger, og sier at der det etter lov eller forskrift er gitt avsetning i form av utsatt beskatning eller betinget fritak, skal gevinsten trekkes fra kostprisen på det nye formuesobjektet.¹⁴⁹ Kostprisen er grunnlaget for de årlige avskrivningene. Plikten til å redusere kostprisen innebærer da for de avskrivbare gjenstander at reinvesteringssubjektet gir lavere avskrivninger enn om det hadde vært en ordinær investering i et avskrivbart driftsmiddel.¹⁵⁰ På denne måten vil den betingede skattefrie gevinsten på sikt komme til beskatning gjennom høyere nettoinntekt de påfølgende år.¹⁵¹

Følgende eksempel kan illustrere dette: Skattyters skip forliser i år 1. Skattyter får erstatning på kr. 100 mill., mens den nedskrevne skattemessige verdien på skipet var kr. 60 mill. Dette innebærer en gevinst på kr. 40 mill. Skattyter investerer i et nytt skip som koster kr. 100 mill. I utgangspunktet er dette det nye skipets inngangsverdi. Etter regelen i § 14-70 tredje ledd siste setning skal inngangsverdien fradras gevinsten på det ufrivillig realiserste skipet, altså med kr. 40 mill. Inngangsverdien på det nye skipet blir da kr. 60 mill. som også blir beregningsgrunnlaget for avskrivninger, jfr. sktl. § 14-42. Skip sorteres under saldogruppe e, jfr. sktl. § 14-41, og har da en avskrivningssats på 14 %, jfr. sktl. § 14-43. Dette innebærer at avskrivningen det første året blir på kr. 8,4 mill. som kan fradras skattyters eventuelle skattepliktige inntekt. Hvis kostprisen ikke hadde blitt trukket fra med gevinsten på den realiserste skipet, ville avskrivningene blitt kr. 14 mill. På denne måten blir skattyters nettoinntekt høyere, og den betingede fritatte gevinsten kommer altså til beskatning på grunn av lavere avskrivninger.

¹⁴⁹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 140.

¹⁵⁰ Zimmer (2009) s. 343.

¹⁵¹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 140.

4.3 Skattyter må begjære betinget skattefritak

Skattyteren må selv begjære betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon. Dette må skje i selvangivelsen for realisasjonsåret.¹⁵² Dersom han unnlater å gjøre dette, vil han heller ikke få noe skattefritak.

Det vil i de fleste tilfeller lønne seg for skattyter å kreve betinget skattefritak i de situasjoner der vederlaget er så stort at det overstiger det realiserte objektets kostpris, altså når det foreligger en skattepliktig gevinst. Dersom vederlaget ikke overstiger kostprisen, eller skattyter ikke mottar noe vederlag overhodet, vil han i stedet sitte igjen med et tap ved realisasjonen av formuesobjektet. Et slikt tap kan skattyter, som nevnt i avsnitt 2.2, fradra annen inntekt etter sktl. § 6-2 første ledd, eller det kan fremføres til senere inntektsår, jfr. sktl. § 6-3 fjerde ledd. Dette vil bidra til lavere beskatning av skattyters samlede inntekt. Ordlyden i §§ 14-70 til 14-72 sier at reglene kommer til anvendelse når skattyter står overfor en "[g]evinst". Dette er forutsatt både i forarbeidene og i administrative uttalelser.¹⁵³ Noen problemer knyttet til symmetri mellom skattepliktig gevinst og fradragberettiget tap vil derfor ikke oppstå ved påberopelse av reglene om betinget skattefritak.

Det kan også tenkes situasjoner der skattyter opplever ufrivillig realisasjon av *flere* formuesobjekter. Her kan skattyter selv bestemme for hvilke formuesobjekter han vil benytte seg av reglene om betinget skattefritak.¹⁵⁴ Sett at en bygning brenner ned sammen med sine faste tekniske installasjoner. Skattyter får en forsikringsutbetaling som overstiger bygningens kostpris, mens utbetalingen for de faste tekniske installasjonene er så lav at han her isolert sett får et tap. Skattyter kan da påberope seg regelen i § 14-70 hva gjelder byg-

¹⁵² Ot.prp. nr. 1 (2005-2007) s. 86.

¹⁵³ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 304 og Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 1.

¹⁵⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.6 og 2.1.7.

ningen, mens han kan fradra tapet for de faste tekniske installasjonene fra annen skattepliktig inntekt.

Dersom skattyter har *underskudd eller tap i andre inntektskilder* det året den ufrivillige realisasjonen finner sted, kan han trekke dette underskuddet/tapet fra den ufrivillig realiser-te gevinsten. Lignings-ABC har også åpnet for at skattyter kan trekke *fremførbart underskudd fra tidligere år* fra den ufrivillig realiser-te gevinsten. Fordelen med dette er at beløpet som eventuelt må trekkes fra kostprisen på reinvesteringsobjektet på grunn av regelen i § 14-70 tredje ledd siste setning, vil bli lavest mulig. Dette vil lønne seg dersom skattyter senere skulle ønske å realisere reinvesteringsobjektet. Han vil da i denne omgang få en høyere inngangsverdi og således oppnå en lavere skattepliktig gevinst.¹⁵⁵

Skattyter står etter dette meget fritt til å benytte seg helt, delvis, eller å ikke benytte seg av reglene i sktl. §§ 14-70 til 14-72. En slik tilpasning til reglene for å oppnå minst mulig skatt kan ved første øyekast virke lite legitim. Det går en vanskelig grensdragning mellom det som regnes som akseptabel *skatteplanlegging* og de ulovlige *omgåelsestilfellene*. Det er likevel først og fremst når det gis gale eller ufullstendige opplysninger, det opprettes pro forma-konstruksjoner, eller rettsforhold gis uriktige betegnelser for å utnytte skattemessige fordeler at det kan være tale om omgåelse.¹⁵⁶ Vurderingen av om det foreligger omgåelse er konkret og skjønnsmessig. De ordninger som er behandlet ovenfor er godkjent av ligningsmyndighetene og gjennomskjæring er derfor ikke særlig aktuelt.

I Bedrift, selskap og skatt reises et tilsvarende spørsmål knyttet til reglene om skattemessig kontinuitet ved omdanning av virksomhet etter sktl. § 11-20.¹⁵⁷ Selv om vilkårene for omdanning med skattemessig kontinuitet er oppfylt, har ikke skattyter noen plikt til å påberope seg dem. Her kan de skattemessige posisjoner i noen tilfeller ligge slik an at han har store

¹⁵⁵ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.8.

¹⁵⁶ Zimmer (2009) s. 63.

¹⁵⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 649.

tap som han ønsker fradrag for. Det er da ønskelig at omdanning skjer uten skattemessig kontinuitet. Det kan da spørres om slikt tapsfradrag kan nektes under henvisning til den *ulovfestede omgåelsesregelen*. Dersom omdanningen kan sies å være utelukkende skattemessig motivert, kan skattyter risikere gjennomskjæring.¹⁵⁸ De ufrivillige realisasjoner skiller seg imidlertid vesentlig fra de her nevnte regler om skattefritak. Årsaken til dette er at ufrivillig realisasjon normalt sett er utenfor skattyters kontroll. Avgjørende for at gjennomskjæring ikke er spesielt aktuelt må også være at de gunstige reglene i §§ 14-70 til 14-72 som nevnt kun gjelder for *gevinster*.

4.4 Opphør av skatteplikt ved utflytting

Skatteplikt opphører vanligvis dersom skattyter flytter ut av landet. Hvis skattyter flytter utenlands kan den betingede fritatte gevinsten bli endelig skattefri. Dette vil være i strid med de grunnleggende hensynene bak reglene.¹⁵⁹ Departementet foreslo derfor at det ble inntatt en egen regel om inntektsføring av gevinsten i slike tilfeller.¹⁶⁰

Bestemmelsen finner man nå i sktl. § 14-70 åttende ledd, som viser til sktl. § 14-48 tredje ledd. Paragraf 14-48 tredje ledd gir § 14-48 første ledd anvendelse på tilfeller av opphør av skatteplikt på grunn av flytting fra riket. § 14-48 første ledd er en særskilt regulering av oppgjør av gevinst- og tapskonto ved opphør på grunn av skattyters død. Inntektsføring skal her skje i dødsåret. Det samme vil da gjelde ved opphør av skatteplikt ved utflytting; inntektsføring skjer følgelig *i det året skattyter flytter ut av landet*.

Gjelder opphøret en deltaker i deltakerlignet selskap sier § 14-48 tredje ledd annen setning at det skal skje en forholdsmessig inntektsføring av den avsatte gevinsten i henhold til deltakerens andel i selskapet. De øvrige deltakere, som opprettholder sin skatteplikt til Norge,

¹⁵⁸ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 650.

¹⁵⁹ Innst.O. nr. 33 (1991-1992) pkt. 5.4.

¹⁶⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 65.

vil ikke bli beskattet. Særbestemmelsen har sammenheng med at de deltakerlignede selskaper nettolignes. Altså fastsettes underskudd eller overskudd som om selskapet var skattyter, og deretter tilordnes dette deltakerne i samsvar med deres eierforhold.¹⁶¹

Departementet er i § 14-48 tredje ledd siste setning gitt kompetanse til å gi forskrift om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen. Forskriftshjemmelen er til nå ikke blitt benyttet.

4.5 Sikkerhetsstillelse av de avsatte midlene

I § 14-70 tredje ledd annen setning er departementet gitt hjemmel til å gi forskrift om sikkerhetsstillelse av den betinget skattefrie gevinsten frem til reinvestering er utført. Bakgrunnen for forskriftshjemmelen er endringen av reinvesteringsfristen fra det første til det tredje året etter realisasjonen.¹⁶² Det ble ved lovendringen i 2006 vurdert å innføre en generell sikringsordning for alle tilfeller av betinget fritak ved ufrivillig realisasjon, men man mente at behovet for dette ikke var til stede. Uansett ville et slikt behov for sikring ikke oppveie for ulempene knyttet til økt byråkrati som følge av ordningen. Departementet kom til at vilkårene for betinget skattefritak i en viss grad forhindrer skattyter fra å bruke midlene til andre formål. Ligningsmyndighetene har videre anledning til å kontrollere om vilkårene oppfylles. Lovgiver valgte å avvende erfaringene med den utvidede fristen, og ga derfor den gjeldende forskriftshjemmel.¹⁶³ Noen forskrift er så langt ikke gitt.¹⁶⁴

¹⁶¹ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 66.

¹⁶² Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 86.

¹⁶³ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 86 og Besl.O. nr. 7 (2005-2006) pkt. IV.

¹⁶⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.1.11.

5 Situasjonen dersom reinvestering ikke skjer

5.1 Innledning

Dersom ett eller flere av vilkårene for betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon ikke er oppfylt, medfører dette gevinstbeskatning etter de alminnelige regler. I dette avsnittet skal jeg behandle den situasjon der skattyter begjærer betinget skattefritak i ligningen for realisasjonsåret, men senere ikke oppfyller kravet om reinvestering. Det kan også være tilfelle at skattyter ikke bruker hele vederlaget til reinvestering. Dette vil da medføre en mellomstusjon der det gis delvis betinget skattefritak for gevinsten.

5.2 Manglende reinvestering

Dersom vilkårene om reinvesteringsobjekt eller reinvesteringsfrist ikke er oppfylt sier § 14-70 fjerde ledd hva som er følgene av dette. Gevinsten skal da som hovedregel tas til inntekt ved *endring av ligningen* etter lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav b. Selv om det ikke kommer helt klart frem av ordlyden, innebærer det at gevinsten beskattes i det året den ville vært tidfestet etter de alminnelige tidfestingsreglene.¹⁶⁵

For gevinst ved realisasjon av *ikke-avskrivbare driftsmidler* føres gevinsten på gevinst- og tapskontoen for realisasjonsåret etter de alminnelige regler, jfr. sktl. § 14-45. Da må også de senere års ligninger fra realisasjonsåret endres fordi det vil foretas en årlig inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen.¹⁶⁶

For *avskrivbare driftsmidler* i saldogruppe e til j gjelder det imidlertid gunstige regler når betinget skattefritak er begjært, men vilkårene ikke er oppfylt. Sktl. § 14-44 fjerde ledd tredje og fjerde setning, jfr. § 14-70 fjerde ledd annen setning sier at 20 prosent av gevinsten skal inntektsføres i det året fristen løper ut, altså ikke realisasjonsåret. De resterende 80

¹⁶⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 154.

¹⁶⁶ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 2.9.2.

% av den avsatte gevinsten skal føres på gevinst- og tapskonto og vil da inngå i grunnlaget for inntekts-/utgiftsføring fra gevinst- og taps-konto for dette året. Dette medfører at skattyter får en skattekreditt i nesten tre år ved ufrivillig realisasjon av avskrivbart driftsmiddel, sammenlignet med tidfesting i realisasjonsåret, selv om reinvestering ikke skjer.¹⁶⁷

Dersom skattyter dør før vedkommende rekker å reinvestere, er utgangspunktet at inntektsføring skal skje i dødsåret, men her gjelder som tidligere nevnt unntak for gjenlevende ektefelle som sitter i uskiftet bo.¹⁶⁸

5.3 Virkningen av at bare en del av vederlaget brukes til reinvestering

Er kostprisen for reinvesteringsobjektet lavere enn vederlaget skattyter mottar, vil han bare få skattefritak for en forholdsmessig del av gevinsten, jfr. ordlyden ”så langt skattyter bruker vederlaget til å erverve nytt objekt...” i § 14-70 annet ledd.¹⁶⁹ Dette forutsettes også i forarbeidene som sier at i ”de tilfelle erstatningssummen går utover det som skattyter bruker for å gjenopprette situasjonen fra før realisasjonen, må den overskytende del av gevinsten komme til beskatning i realisasjonsåret”.¹⁷⁰ Det skal da foretas en endring av ligningen for den forholdsmessige del av gevinsten, slik beskrevet i avsnitt 5.2.¹⁷¹

Sett at skattyters hytte blir ufrivillig realisert med en gevinst på kr. 200 000, og han mottar erstatning på kr. 1 mill. Hvis skattyter da bare bruker kr. 600 000 av erstatningsutbetalingen til å reinvestere i en ny hytte, vil han ikke kunne få betinget skattefritak for hele gevinsten. Han bruker i dette tilfellet kr. 600 000 av det totale vederlaget på kr. 1 mill. altså 3/5 av erstatningen på å reinvestere. Derfor skal også 3/5 av gevinsten, altså kr. 120 000 gis be-

¹⁶⁷ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 120 og *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 154.

¹⁶⁸ Se avsnitt 3.6.

¹⁶⁹ Zimmer (2009) s. 342.

¹⁷⁰ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 305.

¹⁷¹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 357.

tinget skattefritak. De resterende kr. 80 000 av gevinsten skal da beskattes etter skattelovens alminnelige regler.

6 Betinget skattefritak ved makeskifte med offentlig myndighet mv.

6.1 Generelt

I utgangspunktet er makeskifte regulert av § 14-70, jfr. § 14-70 første ledd bokstav b annen setning.¹⁷² Etter sktl. § 14-71 kan det også begjæres betinget skattefritak for gevinsten ved makeskifte, altså bytte av fast eiendom etter nærmere angitte vilkår. Bestemmelsen svarer til den gamle skatteloven § 45 niende ledd,¹⁷³ og kom inn ved lov av 29. mars 1985 nr. 12. Regelen er ment som et incentiv til å foreta frivillige makeskifter med det offentlige, som et alternativ til ekspropriasjon.¹⁷⁴ Det er altså ikke et lovkrav om ufrivillighet i denne bestemmelsen, og det behøver derfor heller ikke foreligge en trussel om ekspropriasjon.

Paragraf 14-71 er en spesialregel om makeskifte med det offentlige. Anvendelsesområdet til bestemmelsen er derfor smalt hva gjelder hvem skattyter kan bytte med; det er kun ved makeskifte med ”kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 prosent av aksjene” at § 14-71 kommer til anvendelse. Regelen omfatter ikke makeskifte med selskaper der staten er hovedeier.¹⁷⁵

De generelle reglene om ufrivillig realisasjon i § 14-70 oppstiller ingen særskilte begrensninger knyttet til det realiserte formuesobjektet, mens det kreves at reinvesteringseien- dommens art, slik tilfellet er i § 14-70.¹⁷⁶ Til gjengjeld oppstilles vilkår knyttet til eien- dommen som byttes bort(det realiserte objektet). Paragraf § 14-71 er således mer fleksibel

¹⁷² Se avsnitt 3.2.5.

¹⁷³ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 81.

¹⁷⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 309.

¹⁷⁵ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.1.

¹⁷⁶ Se avsnitt 3.4.3.

hva gjelder arten av den tilbyttede eiendom(reinvesteringsobjektet), mens den oppstiller begrensninger knyttet til den realiserte eiendommen.¹⁷⁷

Paragraf 14-71 gjelder kun gjelder når den realiserte eiendommen ikke var avskrivbar og utenfor virksomhet. Det mest praktiske anvendelsesområdet er derfor når skattyter bytter bort *bolig- og fritidseiendom*. Det foreligger som sagt ingen krav om likhet i art eller lignende med tanke på den eiendom skattyter bytter til seg.¹⁷⁸ Den mottatte eiendom kan derfor være en næringsseiendom, selv om man bytter bort en boligeiendom.

Det ligger i ordet makeskifte at *hovedytelsen* fra begge parter må være *fast eiendom*. Der som eiendommen skattyter mottar ikke kan sies å være hovedytelsen, kan heller ikke regelen om betinget skattefritak ved makebytte komme til anvendelse.¹⁷⁹ Da vil skattyter eventuelt måtte begjære fritak etter de generelle reglene i § 14-70 forutsatt at vilkårene her er oppfylt. I BFU-2010-30 var det fremsatt spørsmål om skattyter kunne begjære betinget skattefritak etter reglene om makeskifte. Vederlaget for en tomt som skulle selges under ekspropriasjonstrussel besto av tomtearealer til en verdi av kr. 8 mill. og kr. 17 mill. i kontanter. Skattedirektoratet kom til at eiendommen ikke kunne anses som hovedytelsen. Situasjonen kunne derfor ikke subsumeres under sktl. § 14-71.

Selv om hovedytelsen må være fast eiendom, kan vederlaget bestå av *byttelser*, for eksempel av kontanter. Lignings-ABC sier at ved delvis oppgjør i andre former enn fast eiendom, gjelder det betingede skattefritaket ”bare den delen av gevinsten som forholdsmessig faller på omsetningsverdien på den mottatte eiendommen, regnet i forhold til det totale vederlaget”.¹⁸⁰ Sett at skattyter bytter bort en eiendom med inngangsverdi på kr. 1 mill. Eiendommen skattyter mottar har en omsetningsverdi på kr. 1 800 000. I tillegg mottar han kr. 200

¹⁷⁷ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 309 og Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.3.

¹⁷⁸ Zimmer (2009) s. 344.

¹⁷⁹ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.2.

¹⁸⁰ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.2.

000 i kontanter. Gevinsten ved realisasjonen er kr. 1 mill. I vårt tilfelle er 9/10 av vederlaget omsetningsverdien på den mottatte eiendom. 9/10 av gevinsten blir således omfattet av det betingede fritaket, altså kr. 900 000. De resterende kr. 100 000 blir skattepliktig gevinst.

Betingelsen om at hovedytelsen må være fast eiendom er en påfallende forskjell fra de alminnelige reglene om betinget skattefritak. Der § 14-71 stiller et krav om at hovedytelsen må være en eiendom, stiller ikke § 14-70 krav om at et minimum av vederlaget må brukes til reinvestering for at det i det hele tatt skal kunne gis betinget skattefritak. Den eneste konsekvensen av at en større eller mindre del av vederlaget ikke reinvesteres etter § 14-70, er at den betingede fritatte gevinsten blir lavere.¹⁸¹ Skattyter kan derfor begjære betinget fritak for en forholdsmessig del av gevinsten ved ufrivillig realisasjon, selv om bare en liten del av vederlaget benyttes til gjenanskaffelse. Ved makeskifte må hoveddelen av vederlaget være en ny eiendom for å oppnå betinget skattefritak etter denne bestemmelsen. Årsaken til denne begrensningen i § 14-71 kan ha sammenheng med at man ikke stiller krav til den tilbyttede eiendommens art. Det er derfor rimelig at man setter krav om at hovedytelsen da faktisk er en fast eiendom og ikke andre formuesgoder.

6.2 Skattemessige spørsmål knyttet til den mottatte eiendom

Et første spørsmål er hva som skal være *inngangsverdien* på den *tilbyttede eiendommen*. Sktl. § 14-71 har ingen særregel om nedsettelse av inngangsverdien på den mottatte eiendom tilsvarende den betinget fritatte gevinsten, slik tilfellet er for reinvesteringsobjektet etter de alminnelige reglene i § 14-70.¹⁸² Lignings-ABC har lagt til grunn at inngangsverdien på den mottatte eiendommen skal settes til den verdien som ble lagt til grunn da skattyter byttet til seg eiendommen.¹⁸³

¹⁸¹ Se avsnitt 5.3.

¹⁸² Se avsnitt 4.2.

¹⁸³ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.6.

Neste spørsmål er hva som er *skatteposisjon for skattyter dersom han senere kvitter seg med den tilbyttede eiendommen*. Paragraf 14-71 annet ledd regulerer denne situasjonen. Den betingede fritatte gevinsten fra makeskiftet blir skattepliktig ved ”overdragelse” av den mottatte eiendommen. Overdragelse er i Lignings-ABC ansett å være eierskifte mot vederlag, ved gaveoverføring eller ved arvefall, og er altså ikke sammenfallende med realisasjonsbegrepet. Total ødeleggelse vil ikke omfattes av ”overdragelse”.¹⁸⁴

Overdragelse av den mottatte eiendom er imidlertid ikke alene tilstrekkelig for skatteplikt av den avsatte gevinsten. Det er også et vilkår at ”realisasjon av den frabyttede eiendom på dette tidspunktet ville ha medført skatteplikt for gevinsten”. Det er altså den *frabyttede eiendom* vurderingen knytter seg til, og det er således irrelevant hva skattyter har brukt den tilbyttede eiendom til.¹⁸⁵ Siden den frabyttede eiendom ikke kan være næringseiendom, vil det i de fleste tilfeller være snakk om boligeiendommer. Realisasjon av egen bolig er omfattet av skattefritaket i § 9-3 annet ledd dersom botids- og eiertidskravet er oppfylt.¹⁸⁶ Ved beregning av eiertidskravet legges etter Lignings-ABC *eiertiden* for den avståtte eiendom til eiertiden for den mottatte eiendom. Ved beregning av *botiden* for den avståtte eiendom, vil da eiertiden for den mottatte eiendom kunne legges til som botid for den avståtte eiendom. Dette er forutsatt av at skattyter faktisk benyttet den avståtte eiendommen som egen bolig på makeskiftetidspunktet, eller at han var forhindret fra dette på grunn av de gyldige grunner som er angitt i sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b.¹⁸⁷ Det presumeres da at skattyter fortsatt ville brukt den frabyttede eiendom som bolig dersom skattyter faktisk hadde den frabyttede eiendom som bolig da makeskiftet fant sted.

¹⁸⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.5.

¹⁸⁵ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.5.

¹⁸⁶ Kravet til eiertiden er satt til ett år, jfr. § 9-3 annet ledd litra a, mens botiden må være minst ett år, enten sammenhengende eller usammenhengende, i løpet av de to siste årene.

¹⁸⁷ Lignings-ABC om betinget skattefritak pkt. 4.5.

7 Betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt

Paragraf 14-72 første ledd lyder: ”Gevinst av vederlag ved innløsning av festetomt, kan kreves fritatt for beskatning...” Innløsning av festetomt er en form for realisasjon som tomtefester ensidig kan kreve når tomtefestelovens regler gir adgang til det. Betinget skattefritak for innløsning av festetomt var regulert i § 14-70 første ledd bokstav c,¹⁸⁸ men er nå skilt ut i en egen bestemmelse i § 14-72.¹⁸⁹

Den gamle regelen forutsatte at bortfester motsatte seg frivillig innløsning for å oppnå betinget fritak, selv om det på forhånd var avklart at loven ga fester rett til innløsning. Det fremgår av forarbeidene at skatteloven på dette punkt virket unødige konfliktskapende, og at bestemmelsen derfor burde endres slik at også frivillige former for innløsning ble omfattet av fritaket. Det var også en målsetting å bringe reglene bedre i samsvar med reglene om betinget skattefritak ved ekspropriasjon og salg under ekspropriasjonstrussel.¹⁹⁰

Fordi regelen om betinget fritak ved innløsning av festetomt også omfatter de frivillige innløsninger, skiller den seg fra § 14-70, selv om det kan sies å være en likhet med salg under ekspropriasjonstrussel. Ved lovendringen i 2006 ble det åpnet for betinget skattefritak der fester kunne krevd tvungen innløsning i henhold til tomtefesteloven eller opprinnelig avtale. Allerede året etter åpnet man ytterligere, ved å la fritaket gjelde som generell regel ved innløsning av alle festetomter.¹⁹¹ Årsaken til dette var at mange bortfester uansett ville komme i tvangsmessig posisjon i løpet av kontraktsperioden. Man kan nok anta at lovgivers ønske om innløsning av flest mulig festetomter også har vært en viktig forutsetning.

¹⁸⁸ Besl.O. nr. 7 (2005-2006).

¹⁸⁹ Innst.O. nr. 10 (2006-2007) pkt. 14.1 og Besl.O. nr. 26 (2006-2007).

¹⁹⁰ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 82.

¹⁹¹ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 127.

På bakgrunn av dette vil skattyter oppnå betinget fritak selv om partene blir enige seg imellom om et salg av tomten, og uansett om han overhodet ikke har møtt innløsningsreglene i tomtefesteloven som pressmiddel. Salget må imidlertid skje ved ”innløsning”. Altså omfattes ikke andre former for realisasjon. Dette innebærer at skattyter ikke kan selge tomten til andre enn tomtefester. Dette vil i så fall regnes som et ordinært salg, og da vil gevinsten komme til beskatning.

Videre legger de øvrige vilkår i paragrafen begrensninger med tanke på reinvestering og reinvesteringsfrist. Når det gjelder fristen viser § 14-72 annet ledd til den generelle regelen i § 14-70 tredje ledd. Altså må skattyter ha reinvestert innen utløpet av det tredje året etter innløsning.¹⁹²

Når det kommer til reinvesteringsobjektet skiller § 14-72 seg noe fra de alminnelige regler i § 14-70. For å oppnå skattefritak ved innløsning av festetomt kreves at ”skattyter bruker vederlaget til erverv av annen tomt som bortfestes, eller i erverv eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet”. Altså kan skattyter kjøpe en ny tomt som bortfestes, eller han kan investere vederlaget i nye tomter, bygninger eller anlegg, eventuelt påkoste eksisterende formuesobjekter.

Før lovendringen i 2006 var det kun anledning til å reinvestere i nytt objekt ”av samme art”, tilsvarende sktl. § 14-70 annet ledd. Det kunne derfor i all hovedsak bare reinvesteres i ny grunn, altså tomter brukt til bortfeste. Ved lovendringen i 2006 ble investeringsadgangen utvidet til å gjelde investering i skattyterens øvrige næringsvirksomhet, for eksempel i andre bygg og anlegg. Reinvestering kan nå gjelde ”fast eiendom i næring eller annen inntektsgivende aktivitet”.¹⁹³ Det kreves for øvrig ingen grad av likhet mellom den innløste

¹⁹² Se avsnitt 3.5.

¹⁹³ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 83.

tomten og reinvesteringen, såfremt det investeres i annen næringsvirksomhet. Forskriftshjemmelen i første ledd tredje setning er til nå ikke blitt benyttet.

Paragraf 14-72 første ledd annen setning avgrensner fritaket mot erverv eller påkostning av bolig og fritidseiendom. Begrensningen gjelder uansett om eiendommen skal brukes til utleievirksomhet.¹⁹⁴ Departementet uttaler at formålet med unntaket er at gevinsten ellers kan gjøres endelig skattefri gjennom fritaksreglene i sktl. § 9-3 annet og fjerde ledd. Dette gjelder selv om bolig- eller fritidseiendommen gir leieinntekter, fordi disse eiendommene senere kan overføres til egen bruk og da ved en realisasjon medføre endelig fritak etter samme regler.¹⁹⁵

Det er *eier av tomten* som må reinvestere, men de modifikasjoner som er behandlet i punkt 3.6 gjelder også her. Dersom vilkåret om reinvestering er oppfylt gjelder de samme regler som vist til i avsnitt 4 om situasjonen når vilkårene er oppfylt. Inngangsverdien på den reinvesterte eiendom skal således fradras gevinsten på den innløste tomten, og skattyter står overfor samme grad av frihet når det gjelder om han vil påberope seg reglene eller ikke. Dersom reinvestering ikke skjer helt eller velvis, skal gevinsten tas til inntekt ved endring av ligningen, jfr. § 14-70 fjerde ledd, jfr. § 14-72 annet ledd, etter de samme regler som behandlet i avsnitt 5.

¹⁹⁴ Lignings-ABC om betinget skattefritak punkt 3.4.

¹⁹⁵ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 83.

8 Avsluttende bemerkninger

Det vide realisasjonsbegrepet innebærer at ødeleggelse, ekspropriasjon, innløsning av festet tomt og andre ufrivillige former for opphør av eierposisjon er gevinstskattepliktig. Dette alene kan kanskje sies å berettige bestemmelsene i sktl. §§ 14-70 til 14-72. Reglene om betinget skattefritak i slike situasjoner er ment som et tilbud til skattyter for å unngå likviditetsproblemer dersom han må betale skatt på gevinsten samtidig som han ønsker investere for å gjenopprette situasjonen. Sett hen til formålet om gjenopprettelse, legger man med fritaket til rette for nye investeringer, som igjen kan generere skattepliktig inntekt. Fra et rettsøkonomisk perspektiv vil det betingede skattefritaket kunne være et incentiv til at forsikringsutbetalinger og skadeserstatninger benyttes til nye investeringer.

Skattyter må oppfylle vilkåret om reinvestering innen lovens frist for å kunne få et betinget skattefritak. At dette alene er avgjørende kan kritiseres. Det ville være å generalisere om man hevder at det er rasjonelt å reinvestere i etterkant av alle tilfeller av ufrivillig realisasjon. I noen situasjoner er det verken ønskelig eller lønnsomt for skattyter å reinvestere. Det kan være tale om en virksomhet med dårlig lønnsomhet, eller skattyter er av forskjellige grunner ikke kapabel til å sette i gang de omfattende arbeider som det kan innebære å reinvestere. Situasjonen kan også være den at det realiserede formuesgodet var så utdatert at vederlaget uansett ikke alene vil være nok til å dekke de kostnader det innebærer å reinvestere i et formuesgode som tilfredsstillende dagens krav og standarder. Slike utfordringer kan føre til at skattyter ikke reinvesterer. Da vil han heller ikke kunne begjære betinget skattefritak, og han må følgelig skatte av en eventuell kapitalgevinst. Dersom han velger å reinvestere til tross for at det realiserede formuesgode var en del av en ulønnsom virksomhet, er skattyter bundet av de vilkår som fremgår av §§ 14-70 flg. På den annen side ville for fleksible regler kunne åpne for skattefritak i for omfattende grad. Det ville også kunne fremstå som urimelig om skattyter ble satt i en mer gunstig skattemessig posisjon ved å hevde at realisasjonen var ufrivillig. Det kan også bøte på eventuelle urimelige situasjoner at vilkårene i § 14-70 i stor utstrekning er tolket i favør av skattyter. Fortolkningen innebærer at skattyter står noe friere, slik at reinvesteringen også kan være økonomisk fornuftig. I §§ 14-

7 og 14-72 har vi også sett at skattyter er overlatt til en grad av frihet slik at reinvesteringen kan tilpasses det som er tidsmessig og økonomisk rasjonelt.

Ligningsforvaltningens utvidende fortolkning, sett i et kritisk lys, er likevel påfallende. Tolkningen av reglene om salg under ekspropriasjonstrussel og salg til erverver, investeringsobjektets art og fristavbrytelsen er alle eksempler på at forvaltningen ikke har ønsket å være firkantet ved praktiseringen av reglene. På bakgrunn av dette har man gått langt i formålsfortolkninger. Selv om fortolkningene går i favør av skattyter, kan man spørre hvordan dette forholder seg til legalitetsprinsippet og forutberegnelighetshensynet. Man har riktignok omfattende administrative uttalelser, spesielt Lignings-ABC, slik at skattyter har mulighet til å innrette seg. Man kan også anta at Lignings-ABC følges i ligningspraksis, slik at fortolkningen er forholdsvis ensartet. Dette kan nok i en viss utstrekning sikre forutberegnelighet for skattyter. Likevel ville det nok være hensiktsmessig om lovens ordlyd og praktiseringen av reglene harmonerte bedre.

9 Litteraturliste

Juridisk litteratur

Eckhoff, Torstein *Rettskildelære*. 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo, Universitetsforlaget, 2000.

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

Skaar, Arvid Aage og Tor S. Kildal *Bedriftsskatterett*. 11. utgave. Oslo, Gyldendal, 2009.

Zimmer, Frederik (red) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utgave. Oslo, Universitetsforlaget, 2010.

Lovgivning

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 [Opphevet]
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1985 Plan- og bygningslov av 14. juni 1985 nr. 77 [Opphevet]
- 1996 Lov om tomtefeste (tomtefesteloven) av 20. desember 1996 nr. 106
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 2008 Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og bygningsloven) av 27. juni 2008 nr. 71

Forskrift

- 2012 Forskrift om erstatning og tilskudd ved klimabetingede skader i plante- og honningproduksjon av 17. januar 2012 nr. 56

Forarbeider

NOU 1989:14	Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform
NOU 2008:8	Arveavgift
Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)	Skattereformen 1992
Ot.prp. nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
Ot.prp. nr. 29 (1992-1993)	Endringer i skatteloven m. fl.
Ot.prp. nr. 18 (1996-1997)	Endringer i skattelovgivning
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
Ot.prp. nr. 1 (1998-1999)	Skatteopplegget 1999 – Lovendringer
Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)	Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – Lovendringer
Ot.prp. nr. 1 (2006-2007)	Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – Lovendringer
Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – Lovendringer
Innst.O. nr. 33 (1991-1992)	Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av skattereformen 1992
Innst.O. nr. 89 (1991-1992)	Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatteloven m. fl.
Innst.O. nr. 47 (1996-1997)	Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skattelovgivningen
Innst.O. nr. 1 (2005-2006)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2006
Innst.O. nr. 10 (2006-2007)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2007
Innst.O. nr. 1 (2008-2009)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2009
Besl.O. nr. 7 (2005-2006)	Lovendringer i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Besl.O. nr. 26 (2006-2007)	Lovendringer i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Dommer fra Høyesterett

Rt. 1932 s. 233	<i>Løvenskiold I</i>
Rt. 1965 s. 1094	<i>Thora Nielsen</i>
Rt. 1983 s. 979	<i>Foss</i>
Rt. 1985 s. 682	<i>Molle</i>
Rt. 1990 s. 958	<i>Quattro</i>
Rt. 1990 s. 1293	<i>Nea Kraftverk</i>
Rt. 1992 s. 1263	<i>Trondheim Elektrisitetsverk</i>
Rt. 1997 s. 1602	<i>Bodø/Glimt</i>
Rt. 2001 s. 282	<i>Nielsen</i>
Rt. 2001 s. 1444	<i>Skøyen Næringspark</i>
Rt. 2005 s. 577	<i>Baker Hughes II</i>
Rt. 2009 s. 1208	<i>Hurtigruten</i>

Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

BFU-2003-58	Avgitt 30. august 2003. Lovdata.no [Sitert 11. september 2013]
BFU-2003-62	Avgitt 12. september 2003 Lovdata.no [Sitert 11. september 2013]
BFU-2004-24	Avgitt 4. mai 2004 Lovdata.no [Sitert 11. september 2013]
BFU-2005-4	Avgitt 16. februar 2005 Lovdata.no [Sitert 11. september 2013]
BFU-2010-30	Avgitt 21. desember 2010 Lovdata.no [Sitert 11. september 2013]

Uttalelse fra Skattedirektoratet

UTV-2011-617

Avgitt 7. april 2011

Lovdata.no [Sisert 30. september 2013]

Nettdokument

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC* (2013).

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/> [Sisert 11. september 2013]

Avisartikkel

Bekkeheien Aase, Bjarne. *Slaktar dyr for å dempe førmangel*. Nationen. 26. juni 2013.