

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del II

Realisasjon – typetilfeller

En realisasjon kan i mange tilfeller utløse skattemessige virkninger, enten salget skjer i eller utenfor virksomhet. Sakene som presenteres, viser at spørsmålet skatteplikt og fradrag kan være gjenstand for svært konkrete avveininger, og vi gir eksempler på tilfeller der den skattepliktige fikk medhold i sin påstand.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for
Skatteklagenemnda



Seniorskattejurist
Ruben Eikeland
Sekretariatet for
Skatteklagenemnda

Inngangsverdi på arvet bolig¹

Saken gjaldt salg av arvet eiendom, nærmere bestemt hvilket beløp som skulle legges til grunn som inngangsverdi på eiendommen.

Den skattepliktige arvet eiendommen etter en slektning som døde i juli 2014. Det ble i oktober samme år fastsatt en takst på eiendommen på kr 1 400 000, og 7–8 måneder etter dette ble eiendommen solgt for kr 1 050 000.

Salgssummen var en omforent sum etter forhandlinger mellom kjøper og selger. Boligen ble ikke lagt ut på det åpne markedet, men det var likevel flere interessenter. Eiendommen ble solgt til den som var villig til å betale mest for den.

Tap?

Den skattepliktige mente at taksten måtte legges til grunn som markeds-



¹ Publisert på skatteetaten.no under referansen NS 135/2017.

verdi på ervervstidspunktet. Dette ville i så fall medføre et fradragberettiget tap på ca. kr 340 000.

Skattekontoret mente det var feil å sette inngangsverdi til takstverdi, og viste til den korte tiden som var gått mellom taksttidspunktet og salgstidspunktet. Skattekontoret kunne ikke se at det forelå noen hendelser som skulle tilsi at verdien på eiendommen hadde falt i verdi fra arvelater døde og frem til salget, og satte inngangsverdien til salgssummen². Det ble ikke gitt fradrag for tap.

Sekretariatets vurdering

Sekretariatet var enig med den skattepliktige, og innstilte på at taksten måtte legges til grunn som eiendommens inngangsverdi. Dette medførte at den skattepliktige kunne fradragføre tap i henhold til påstand.

Særlig kort tid

Sekretariatet viste til skatteloven³ der det fremgår at verdien på eiendommen skal settes til antatt salgsverdi på ervervstidspunktet.

Videre viste sekretariatet til forarbeidene⁴ der det fremgår at inngangsverdi og salgsvederlag ved «særlig kort tid» mellom gave- eller arveoverføring i praksis vil bli like. Ifølge forarbeidene omfattet uttrykket «særlig kort tid» i det minste de tilfellene hvor eiendommen selges umiddelbart etter at eiendommen er arvet.

Etter sekretariatets skjønn måtte det vises betydelig grad av tilbakeholdenhet med å sette til side et skjønn fastsatt av en profesjonell takstmann basert på tilgjengelige opplysninger på taksttidspunktet. Dette gjaldt ikke minst når det som i dette tilfellet har gått noe tid fra takst til eiendommen ble solgt. Det ble også vist til et tidligere og sammenlignbart vedtak fra Skatteklagenemnda.⁵

Skatteklagenemndas syn

Skatteklagenemndas flertall sluttet seg til sekretariatets innstilling.

Beregning av botid – brukshindring⁶

Hovedproblemstillingen i saken var om den skattepliktiges gevinst etter salg av en bolig var skattepliktig, herunder om botiden i den solgte boligen ble avbrutt da den skattepliktige flyttet til en annen leilighet han eide.

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet er i utgangspunktet skattepliktig.⁷ Tilsvarende er tap fradragberettiget.⁸ Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler.⁹

Det følger av lovens forarbeider¹⁰ at en skattepliktig som flytter til annen selv-eid bolig, ikke kan fortsette å opparbeide botid i relasjon til brukshindringsbestemmelsen.¹¹ Dette gjelder selv om flyttingen skyldes arbeid, helse eller andre lignende grunner. Det samme følger av fast retts- og forvaltningspraksis.

Sekretariatet anså dermed det springende punkt i saken for hva som var den skattepliktiges «sitt virkelige hjem» og om han hadde «flyttet» til den andre leiligheten.

Den skattepliktige forklarte at han i et tidsrom hadde behov for en delt bolig-situasjon. Grunnet alvorlige sykdommer og en rekke sykehusopphold hadde det ikke vært tilrådelig for ham å bo alene i den solgte boligen. Han benyttet seg derfor av en mindre del av leiligheten og meldte adresseforandring dit.

Etter en vurdering av de faktiske forhold la sekretariatet til grunn at han oppholdt seg omtrent like lenge i begge boligene, og at bruken av den solgte boligen bar preg av å være knyt-



tet til vesentlige huslige gjøremål som tilfredsstillers lovens minstekrav til «brukens intensitet».

Det ble også lagt vekt på den skattepliktiges beskrevne bruk av leiligheten, som tilsa at han hadde benyttet den som et overnattingssted i periodene han var for syk til å bo alene.

Med henvisning til en lagmannsrettsdom¹² la sekretariatet videre til grunn at det ikke kunne legges avgjørende vekt på den skattepliktiges valg av folkerregistrert adresse. Det avgjørende måtte være hva som i realiteten var hans virkelige hjem. Sekretariatet anså dermed den solgte boligen som den skattepliktiges faste bolig.¹³

Kravet til botid innebærer bruk som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen.

Den skattepliktige hadde hatt opphold ved sykehus, sykehjem og sin leilighet de to siste årene før realisasjon. Botid kan også opparbeides hvor faktisk bruk har vært hindret på grunn av arbeid, helsemessige eller lignende grunner.

Sekretariatet anså den skattepliktiges helseproblemer som kvalifisert bruks-

2 Skatteloven § 9-7(5).

3 Skatteloven § 9-7(5).

4 Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014).

5 SKNS1-2017-53.

6 Publisert på skatteetaten.no under referansen NS 57/2018.

7 Skatteloven § 5-1 annet ledd.

8 Skatteloven § 6-2 første ledd.

9 Skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd.

10 Ot.prp. nr. 4 (1986–87) punkt 4.6.2.1.

11 Skatteloven § 9-3 andre ledd bokstav b.

12 UTV-2008-1616.

13 Skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.



hindring. Den skattepliktiges fravær i den solgte boligen de to siste årene før realisasjonen ble dermed regnet som botid, og gevinst etter salg var dermed unntatt fra gevinstbeskatning.

Skatteklagenemnda var enig.

Gevinst ved salg¹⁴ – kraftbeskatning

Saken gjaldt spørsmål om gevinst ved overdragelse av fallrettighet og kraftverk faller inn under skattefritaket i skatteloven¹⁵ eller om gevinsten er skattepliktig.^{16,17}

Saksforholdet

Den skattepliktige produserer og utvikler vannkraft, vindkraft, gasskraft og fjernvarme, og leide ut fallrettighetene i en foss til Selskap A, som var eier av et tilhørende kraftverk.

Ved utløpet av leieavtalen i 2018 hadde den skattepliktige rett til å innløse kraftverket til teknisk verdi eller å kreve det fjernet. På grunn av faren for at innløsningsretten skulle være bortfalt, valgte den skattepliktige å innlede

forhandlinger om fremskyndet innløsning.

Partene ble så enige om å gjennomføre en transaksjonsrekke som innebar at kraftverket ble innløst (Innløsningsavtalen) og deretter umiddelbart solgt tilbake sammen med fallrettighetene (Overdragelsesavtalen). Transaksjonene innebar at Selskap A som før kun eide kraftverket, nå ble eier både av fallrettighetene og kraftverket.

Var selskapet skattemessig eier?

Hovedregelen er at gevinst ved salg av formuesobjekt i næringsvirksomhet er skattepliktig.¹⁸ Unntak gjelder for «samlet realisasjon» av kraftanlegg og fallrettighet.¹⁹

I sentralskattekontorets vedtak ble den skattepliktige beskattet for gevinsten som fordel vunnet ved virksomhet. Etter en konkret vurdering av vilkårene i avtalene sett i lys av de faktiske forholdene, kom sentralskattekontoret til at Selskap A aldri overførte noen eierbeføyelser til den skattepliktige, verken faktiske eller juridiske. Det ble lagt vekt på at Selskap A ikke ga noen garantier for mangler ved kraftverket, og at det var en forutsetning i innløsningsavtalen at kraftverket umiddelbart skulle selges tilbake til Selskap A. Den skattepliktige mottok heller ingen inntekter eller hadde kostnader knyttet til driften i perioden før det ble solgt tilbake. Det var heller ingen ansatte i selskapet til å forvalte kraftverket. Kraftverket var heller ikke forsikret. Dette innebar etter sentralskattekontorets syn at det bare var fallrettighetene som ble solgt. Den skattepliktige ble aldri skattemessig eier av kraftverket og det skjedde følgelig ikke en «samlet realisasjon» av de særskilte driftsmidlene og fallrettighetene.

Sekretariatets syn på saken

En forutsetning for å være omfattet av fritaksregelen i skatteloven er at den skattepliktige ble skattemessig eier av kraftverket. Spørsmålet var om det hadde skjedd en realisasjon av kraftverket ved inngåelse av Innløsningsavtalen.

Regelverket

Sekretariatet la til grunn at begrepet «realisasjon»²⁰ måtte tolkes i overensstemmelse med skatteloven § 9–2, som inneholder regler om hvilke begivenheter som innebærer realisasjon. Det aktuelle alternativet i foreliggende sak var «overføring av eiendomsrett mot vederlag».

Sekretariatet la vekt på rettspraksis og juridisk teori hvor det er lagt til grunn at realisasjon av formuesobjekt har skjedd når det foreligger en bindende, gyldig og ikke hevet avtale. I tillegg oppstilles et vilkår om at de vesentligste avtalevilkårene, herunder vederlaget, må være fastsatt.²¹ Sekretariatet bemerket at innføringen av begrepet «realisasjon» var ment å videreføre det tidligere avhendelsesbegrepet, slik at rettspraksis om avhendelsesbegrepet var relevant også for realisasjonsbegrepet.²²

Sekretariatet viste også til at Eide-dommen²³ var relevant for vurderingstema i saken. Dommen gir uttrykk for at realisasjon har funnet sted på avtaletidspunktet når det foreligger en bindende og endelig avtale, og gevinsten er klarlagt og sikret. Utgangspunktet om at privatrettslig gyldige og bindende avtaler skal legges til grunn skattemessig etter realiteten i avtaleforhold, er fastslått i en rekke høyesterettsdommer. I den grad det er tale om å gi en privatrettslig gyldig avtale en annen klassifisering skattemessig, har Høyesterett uttalt at det i så fall beror på en vurdering av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Den konkrete vurderingen

Etter en gjennomgang av avtalevilkårene konkluderte sekretariatet med at partene hadde inngått en gyldig og bindende avtale hvor de vesentligste avtalevilkårene var fastlagt, herunder størrelsen på vederlaget, risiko osv. Innløsningsavtalen var inngått mellom profesjonelle, uavhengige parter og måtte i utgangspunktet legges til grunn skat-

²⁰ Skatteloven § 9-3 (7)

²¹ Jf. Zimmer, «Lærebok i Skatterett», 7. utgave s. 267–269, Aarbakke, «Skatt på inntekt», 4. utgave s. 75, Sentralskattekontoret for storbedrifter, «Bedriftsbeskatning i praksis», 4. utgave s. 386 og Skatte-ABC 2016/17 punkt 5 «Når er realisasjon gjennomført» s. 876.

²² Ot.prp. nr 35 (1990–1991) s. 303.

²³ Rt-1995-872.

¹⁴ Publisert på skatteetaten.no under referansen NS 46/2018.

¹⁵ § 9-3 (7).

¹⁶ Skatteloven § 5-1, jf. § 5-30.

¹⁷ Saken inneholdt også spørsmål om det forelå endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 nr. 1. Spørsmålet omtales ikke her.

¹⁸ Skatteloven § 5-2 jf. § 5-30.

¹⁹ Skatteloven § 9-3 (7).

temessig. Sekretariatet mente den skattepliktige ble skattemessig eier av kraftverket, og at det dermed hadde foretatt en «samlet realisasjon».

Var avtalen reell?

Skatteklagenemnda måtte så ta stilling til om avtalen var reell. Grunnlaget for vurderingen var Rt-2002–798 (Nordea), og Rt-1998–1425 (Troll Salmon) hvor Høyesterett i sistnevnte sak kom til at det ikke forelå en reell oppgivelse av posisjonen som aksjonær i selskapet, og at eiendomsretten således ikke var overført.

Sentralskattekontoret mente at den skattepliktige i perioden fra «umiddelbart forut for overtakelsestidspunktet» til «overtakelsestidspunktet» ikke overtok nok eierbeføyelser til å anses som skattemessig eier, verken juridiske eller faktiske. Det ble særlig fremhevet at selskapet aldri mottok inntekter eller hadde kostnader knyttet til driften, det var ingen ansatte i selskapet og at kraftverket aldri var forsikret av selskapet.

Endring i eierinteressene

Sekretariatet mente at avtalene medførte en reell endring i eierinteressenes karakter. Situasjonen før dette tidspunktet var for det første at selskapet ved leieforholdets utløp i 2018 kunne krevd kraftverket innløst eller fjernet på den skattepliktiges bekostning. Selskap As eierposisjon i kraftverket var således tidsbegrenset og usikker. Etter gjennomføringen av avtalene, satt imidlertid Selskap A igjen med full eiendomsrett, dvs. uten tidsbegrensning og uten klausulen som gav selskapet innløsningsrett eller rett til å kreve fjerning. Etter overdragelsen kunne Selskap A se reinvesteringer i kraftverket i sammenheng med et annet kraftverk selskapet eide i samme vannstreng. Sekretariatet mente at dette var vesentlige endringer i eierinteressen Selskap A hadde i kraftverket.

Et sentralt moment i vurderingen av om avtalen var reell, var den skattepliktiges tvist med et tredje selskap om en lignende avtale om innløsningsrett. Påstanden var at selskapets leieavtale ikke var tidsbegrenset, og at den skattepliktige dermed ikke hadde noen inn-

løsningsrett til kraftverket. Påstanden innebar at den skattepliktiges rettigheter var tilnærmet verdiløse. I denne saken var det sentralt for den skattepliktige å unngå at Selskap A også ville gjøre gjeldende at selskapet ikke hadde noen innløsningsrett. Avtale om fremskyndet innløsning avklarte situasjonen for den skattepliktige.

Sekretariatet la også vekt på at Selskap A hadde klassifisert avtalen som realisasjon ved innlevering av selvangivelsen, og blitt gevinstbeskattet for realisasjon av kraftverket i tråd med påstand.

Sekretariatet konkluderte med at transaksjonene – sett i sammenheng med det langvarige leieforholdet og innløsningsretten – både formelt og reelt representerte en rettslig realitet mellom partene.

Ulovfestet gjennomskjæring

Under forutsetning av at den skattepliktige ble ansett som skattemessig eier, mente sentralskattekontoret subsidiært at salget kunne skattlegges etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Sekretariatet viste til gjennomskjæringsnormen slik den er oppsummert i Dyvi-dommen.²⁴ For at en disposisjon skal kunne rammes av ulovfestet gjennomskjæring, må hovedformålet med den valgte transaksjonen være skattemessig motivert. I tillegg må den ut fra en totalvurdering stride mot skatte-reglens formål.

Sekretariatet mente det ikke var nødvendig å ta stilling til om det hovedsakelige formålet med transaksjonene var å spare skatt, da transaksjonene etter en totalvurdering ikke var i strid med skattereglens formål.

I totalvurderingen er disposisjonens forretningsmessige egenverdi av betydning. Sekretariatet mente at transaksjonen hadde egenverdi med tanke på å sikre verdier ved å få gjennomført innløsningsretten. En fremskyndet innløsning fremsto som forretningsmessig begrunnet for å bli kvitt risi-

koen for at rettighetene til kraftverket var tilnærmet verdiløse.

I vurderingen av om en transaksjonsrekke skal rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, har Høyesterett lagt vekt på om man kunne oppnådd det samme resultatet på en alternativ måte.²⁵ Sekretariatet viste derfor til at den skattepliktige kunne fisjonert ut fallrettighetene og deretter solgt vederlagsaksjene skattefritt. Den skattepliktige kunne også innløst kraftverket og solgt det sammen med fallrettighetene til en annen aktør eller ventet med å utøve innløsningsretten til 2018.

Sekretariatet kunne heller ikke se at transaksjonen var i strid med formålet bak fritaksreglene, som er å avhjelpe innlåsingeffekter og medvirke til samfunnsøkonomisk fornuftig omstrukturering i kraftbransjen.²⁶ Etter sekretariatets vurdering var vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring ikke oppfylt.

Dissens

Skatteklagenemnda delte seg i viteringen, der nemndas flertall på fire var enig i sekretariatets innstilling.

Nemndas mindretall mente at den skattepliktige aldri hadde vært eier av kraftverket. For at selskapet skal anses som skattemessig eier, må overføring av kraftverket innebære et minimum av realitet.²⁷ Det avgjørende for mindretallet var at kraftverket ble solgt tilbake i samme øyeblikk som det ble kjøpt, og at det innebar liten realitet for partene. At selskapet hadde en opsjon på å kjøpe kraftverket og at det var en viss usikkerhet knyttet til fallrettighetene, var uten betydning.

Mindretallet mente det ikke var grunnlag for å ta stilling til ulovfestet omgåelse, men uttalte likevel at vurderingstemmet måtte være om det formelle salget og tilbakekjøpet av kraftverket – og bare denne delen av transaksjonen – var hovedsakelig skattemessig motivert. Ikke transaksjonen som helhet.

²⁵ Rt-2008-1510 (Reitan).

²⁶ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 10.3.1.

²⁷ Rt-1925-472, Rt-1998-1425 (Troll Samon), Rt-2001-170 (Espeland) og Rt-2002-798 (Nordea).

²⁴ Rt-2002-1888 avsnitt 37.