

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del V 2019

Skatteplikt for fast eiendom

Som eier av fast eiendom, har skattesubjekter både faktisk og rettslig råderett over sin egen eiendom. Den skattepliktige kan da velge å selge eller leie ut eiendommen, men kan også oppleve inngrep i form av ekspropriasjon. Sakene som presenteres, viser at spørsmålet om skatteplikt for fast eiendom kan oppstå ved mange ulike typer av overføringer.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorskattejurist
Kristina Nyborg Gregertsen
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Boligeiendom eller pensjonat?¹

Den solgte eiendommen hadde tidligere vært drevet som pensjonat, men store deler av den ble senere tatt i privat bruk. Det sentrale spørsmålet i saken var om eiendommen kunne anses som boligeiendom² og dermed selges uten gevinstbeskatning.

Eiendommen hadde et bruksareal på nesten 1000 kvm. I tillegg kom tilknyttet garasje. Huset hadde 69 rom, og ifølge prospektet som var utarbeidet i forbindelse med salget, omfattet dette oppholds/selskapsrom som kunne dekke til 75 personer, resepsjon, butikk, kontorer, kjøkken, oppvaskrom, kjølerom og spisesstue. Boligen ble solgt som et hus med flere bruksmuligheter. Eiendommen var regulert som næringseiendom.

Den skattepliktige hevdet at hele eiendommen kunne selges skattefritt³ da den etter en helhetsvurdering fremsto

som en boligeiendom. Det ble hevdet at hele eiendommen var tatt i privat bruk og at ingen del av eiendommen i de senere årene hadde vært brukt i næringsvirksomhet.

Skattekontoret la til grunn at den skattepliktige hadde benyttet store deler av bygningen privat, men at huset likevel ikke fremsto som en boligeiendom. Avgjørelsen ble ikke basert på bygningens størrelse alene, men også hvordan boligen faktisk fremsto med både butikk, kontorer, selskapsrom, verksted osv., og at eiendommen tidligere hadde blitt benyttet som en kombinert nærings- og boligeiendom. Det var

ikke foretatt omfattende endringer av bygningen etter at bygget ble tatt ut til privat bruk. At bygningen var forsøkt solgt som en bygning med flere bruksmuligheter, underbygde også at huset ikke fremsto som en boligeiendom.

Den delen av bygningen som hadde vært benyttet til egen bolig, ble likevel ansett som skattefri del.⁴

Sekretariatets vurdering

I motsetning til skattekontoret mente sekretariatet at eiendommen måtte anses som en boligeiendom. Sekreta-

⁴ Skatteloven § 9-3 tredje ledd bokstav b.



Eiendommen hadde tidligere vært drevet som pensjonat, men store deler av den ble senere tatt i privat bruk.

¹ NS 33/2019.

² Skatteloven § 9-3 annet og tredje ledd.

³ Skatteloven § 9-3 annet og tredje ledd.

riatet mente også at den skattepliktige hadde brukt hele eiendommen som egen bolig.

Boligeiendom?

For spørsmålet om eiendommen var en boligeiendom ble det vist til rettspraksis⁵ der det fremgår at eierens faktiske bruk av eiendommen er avgjørende. Sekretariatet viste til at den skattepliktige hadde brukt eiendommen som sin primærbolig og at familien hadde benyttet seg av mange av de tilgjengelige rommene.

Sekretariatet viste også til forarbeider⁶ og juridisk teori⁷ der det fremgår at den faktiske bruken må tillegges vekt i vurderingen.

«Hele» boligen?

Sekretariatet mente at det ved vurdering av faktisk bruk normalt ikke ville være behov for å reise spørsmål om hele boligen er brukt som egen bolig, med mindre deler av boligen er leid ut eller er brukt i næringsvirksomhet. De samme vurderingene ville antageligvis også måtte gjelde for tilfeller hvor det selges svært store boliger.

En eventuell ikke-bruk av ett eller flere rom må kunne omfattes av eiers private bruk av boligeiendommen. Sekretariatet mente at den konkrete bruken av de ulike delene av en bygning generelt ikke er av betydning når hele bygningen står til beboerens eksklusive disposisjon.

Etter en helhetsvurdering mente sekretariatet at den skattepliktige hadde brukt hele boligen som boligeiendom.

Nemndas vurdering

Nemndas flertall var ikke enig i sekretariatets innstilling, og sluttet seg til skattekontorets vurderinger.



Et kraftselskap hadde fått anleggskonsesjon og ekspropriasjonstillatelse for å bygge og drive vindkraftverk og elektrisk anlegg i et område eid av flere grunneiere.

Ekspropriasjon av tidsbegrenset bruksrett⁸

Saken gjaldt spørsmål om mottatt engangserstatning for ekspropriasjon av tidsbegrenset bruksrett til deler av den skattepliktiges eiendom var å anse som skattepliktig inntekt.⁹

Saksforholdet

I henhold til vedtak fra offentlige myndigheter hadde et kraftselskap fått anleggskonsesjon og ekspropriasjonstillatelse for å bygge og drive vindkraftverk og elektrisk anlegg i et område eid av flere grunneiere. Gjennom ekspropriasjonstillatelsen fikk kraftselskapet tidsbegrenset bruksrettighet i 30 år til deler av den skattepliktiges eiendom, det vil si til den

delen av eiendommen hvor vindparken skulle oppføres. Den skattepliktiges eiendomsrett til eiendommen ble ikke eksproprietert av kraftselskapet.

Ved ekspropriasjonsskjønn ble det i tingretten fastsatt erstatninger til berørte grunneiere for grunn og rettigheter ved utbygging og drift av vindparken og det elektriske anlegget. Engangserstatningene ble utmålt for berørt areal, installert megawatt og årlig produksjonsavhengig leie. Det ble deretter inngått bindende avtale mellom kraftselskapet og berørte grunneiere, herunder den skattepliktige, om intern fordeling av den skjønnsfastsatte erstatningen for utbygging og drift av vindparken.

5 Utv-1981-394-s.

6 Ot.prp. nr. 4 (1986-87).

7 Fredrik Zimmer, «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 244.

8 NS 116/2019.

9 Skatteloven § 5-1 jf. § 5-20.

Saken reiste spørsmål om den mottatte erstatningsutbetalingen for berørt areal og installert megawatt måtte regnes som skattepliktig inntekt.¹⁰

Skattepliktig inntekt?

Den skattepliktige mente at det gjennom avtale med kraftselskapet var utbetalt ulempeerstatning for en eiendom som var i behold. Det ble anført at den ulovfestede regelen om skattefritak for ulempeerstatning ved ekspropriasjon¹¹ måtte gjelde for ulempeerstatning som hadde hjemmel i avtale. Dette ville i så fall medføre at den mottatte erstatningsutbetalingen ikke var skattepliktig inntekt.

Skattekontoret mente at erstatningsutbetalingen for berørt areal og installert megawatt ikke var ulempeerstatning, men leieinntekter for tidsbegrenset bruksrett til deler av den skattepliktiges eiendom i 30 år. Engangserstatningen måtte da anses som skattepliktig inntekt.

Sekretariatets syn på saken

Sekretariatet viste til at hovedregelen om hva som regnes som skattepliktig inntekt, er nedfelt i skatteloven § 5–1. Det ble fastslått at erstatningsutbetalingen ikke kunne anses som skattepliktig kapitalgevinst.¹² Det forelå ingen realisasjon siden kraftselskapet kun hadde fått tidsbegrenset bruksrett til oppføring og drift av vindmøller på deler av den skattepliktiges eiendom i inntil 30 år,¹³ og det var heller ikke stiftet en varig rettighet i eiendommen.¹⁴

Spørsmålet ble da om erstatningsutbetalingen skulle anses som skattepliktig kapitalinntekt.¹⁵

Som skattepliktig kapitalinntekt regnes avkastning utenfor virksomhet av fast

eiendom.¹⁶ I Skatte-ABC¹⁷ og juridisk litteratur¹⁸ er det lagt til grunn at engangsvederlag ved stiftelse av tidsbegrenset rettighet i fast eiendom skal behandles som kapitalavkastning, mens tidsbegrensede rettigheter skal behandles etter reglene for kapitalgevinst. Den tidsbegrensede bruksrettigheten i 30 år for oppføring og drift av vindmøller på deler av den skattepliktiges eiendom måtte da anses som skattepliktig kapitalavkastning.

Skattefritak for ulempeerstatning ved ekspropriasjon?

Sekretariatet var ikke enig med den skattepliktige i at den ulovfestede regelen om skattefritak for ulempeerstatning ved ekspropriasjon kom til anvendelse i saken.¹⁹ Det ble vist til at ulempeerstatning er vederlag for verdiforringelse på gjenværende eiendom når eiendomsretten til deler av en eiendom er ekspropriert. Hensynet bak skattefritaket er at ulemper påført en resteieendom fører til at ekspropriaten ikke står i samme stilling etter inngrepet som før ekspropriasjonen.

I henhold til ekspropriasjonsskjønnet fikk den skattepliktige utbetalt engangserstatning for installert megawatt og berørt areal, og ikke erstatning for ulemper påført en resteieendom. Det forelå uansett ingen «resteieendom» siden den skattepliktiges eiendomsrett til eiendommen ikke hadde opphørt ved ekspropriasjonen. Erstatningen skulle dekke det tapet som bruksretten kunne medføre i et begrenset tidsrom på inntil 30 år. Det ble derfor lagt til grunn at det ulovfestede skattefritaket ikke var anvendelig.

Skatteklagenemndas syn

Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

Utleie av gårdseiendom²⁰

Saken gjaldt klage over bindende forhåndsuttalelse avgitt av skattekontoret. Spørsmålet var om planlagt utleie av gårdseiendom til aksjeselskap var virksomhetsinntekt²¹ eller kapitalinntekt.²²

Saksforholdet

Den skattepliktige var eier av en gårdseiendom og drev denne gjennom et enkeltpersonforetak. I tillegg var den skattepliktige eneaksjonær i aksjeselskap X. Enkeltpersonforetaket leide ut det meste av gårdseiendommen til dette aksjeselskapet, og drev også med noe jordbruksvirksomhet.

For å optimalisere driften i aksjeselskapet og på gårdseiendommen for øvrig, ble det planlagt en omorganisering. Hensikten med omorganiseringen var å gjøre det lettere å hente ut overskudd fra aksjeselskapet og investere dette i andre aktiviteter på gården eller i andre virksomheter og aksjeselskaper. Den skattepliktige mente at det ville være en fordel å gjøre nye investeringer i egne selskaper, og det var derfor ønskelig å etablere et mellomliggende selskap mellom det nåværende aksjeselskapet X og den skattepliktige personlig. Som ledd i denne omorganiseringen ville det gjennomføres en omdannelse av enkeltpersonforetaket til et aksjeselskap Y, hvor den skattepliktige skulle være eneaksjonær.²³ Videre ble den skattepliktiges nåværende aksjeselskap X fusjonert med et nystiftet datterselskap. Fusjonen førte til aksjeselskap Z.

Som en konsekvens av omorganiseringen ville aksjeselskapet Y tre inn i den eksisterende leieavtalen mellom enkeltpersonforetaket og aksjeselskapet X. Dette innebar at aksjeselskapet Y ble utleier av gårdseiendommen til aksjeselskapet Z. Det ble derfor nødvendig å inngå leieavtale mellom den skattepliktige personlig og aksjeselskapet Y, som skulle sikre selskapet retten til å benytte gårdseiendommen, herunder videreføre utleien til aksjeselskapet Z.

10 Årlig produksjonsavhengig leie var ikke en del av klagesakens problemstilling.

11 Jf. Rt-1926-30 og Rt-1930-129.

12 Skatteloven § 5-1 annet ledd jf. § 9-2.

13 Skatteloven § 9-2 første ledd bokstav b.

14 Rettighetsstiftelse i fast eiendom må ha varighet i 99 år eller mer for at de kan anses som «varige», jf. skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav a og Ot.prp. nr. 35 (1990–91) punkt 29.2.6.

15 Skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20.

16 Skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a.

17 Skatte-ABC 2017/18 «Rettigheter i fast eiendom» side 1016, punkt 3.1.1.

18 «Lærebok i skatterett», 7. utgave (2014) av Frederik Zimmer, side 270–271 og «Skatt på inntekt», 4. utgave (1990) av Magnus Aarbakke, side 60.

19 Jf. Rt-1926-30, Rt-1927-501 og Rt-1930-129.

20 NS 110/2019.

21 Skatteloven § 5-1 jf. § 5-30.

22 Skatteloven § 5-1 jf. 5-20.

23 Skatteloven § 11-20.

Spørsmålet i saken var om planlagt utleie av gårdseiendom til aksjeselskap var virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt.



I anmodningen om bindende forhåndsuttalelse ble det reist spørsmål om utleien fra den skattepliktige til aksjeselskapet Y var virksomhet²⁴ i skatterettslig forstand, eller om leieinntekten måtte anses som kapitalinntekt²⁵ for den skattepliktige.

Bindende forhåndsuttalelse

I sin bindende forhåndsuttalelse mente skattekontoret at det sentrale spørsmålet var om aktiviteten hadde et slikt omfang at det måtte regnes som virksomhet. Dette måtte avgjøres ut fra en konkret vurdering av blant annet bygningens størrelse, aktivitetens omfang og varighet.

Skattekontoret mente at aktiviteten hadde tilstrekkelig varighet, siden den skattepliktige hadde planlagt at leieforholdet skulle gjelde i ti år med mulighet for gjensidig forlengelse.

Bygningens størrelse

Når det gjaldt bygningens størrelse, viste skattekontoret til at det i utgangspunktet er virksomhet å leie ut lokaler til forretningsformål når arealet er mer enn cirka 500 kvm.²⁶ Det ble påpekt at ved kombinert utleie, for eksempel av bygning og grunn, må det vurderes konkret om de forskjellige utleieaktivi-

tetene skal ses under ett for å avgjøre om det foreligger virksomhet. Etter en konkret helhetsvurdering la skattekontoret til grunn at det var innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom bygninger og grunn, slik at det forelå én aktivitet. I dette tilfellet skulle den skattepliktige leie ut et areal på over 2000 kvm til forretningsformål og et samlet areal på cirka 103 dekar parklignende, opparbeidet jordareal. Skattekontoret fant det ikke tvilsomt at slik utleieaktivitet i utgangspunktet måtte anses som næringsvirksomhet.

Spesielt lavt aktivitetsnivå?

Det måtte likevel vurderes om aktivitetsnivået var spesielt lavt, da dette er et moment som kan tale for at utleie i et større omfang må anses som kapitalavkastning.²⁷ Ifølge ligningspraksis er eksempler på spesielt lavt aktivitetsnivå at det er inngått langtidskontrakt og at leietaker har ansvar for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader. Skattekontoret viste til at den skattepliktige hadde planlagt å leie ut gårdseiendommen i ti år med mulighet for gjensidig forlengelse og at leieavtalen hadde bestemmelser om at leietakeren var ansvarlig for alt indre og ytre vedlikehold av både grunn og bygninger. Disse forholdene tilsa at aktivitetsnivået ved utleie var spesielt

lavt, men det ble likevel vektlagt at den skattepliktige måtte utføre alminnelig tilsyn uavhengig av om eiendommen ble leid ut eller ikke. Skattekontoret mente at tilsyn av de utleide bygningene og areal medførte mer tilsyn om det var leid ut enn om det ikke var leid ut. Til tross for et lavere aktivitetsnivå, mente skattekontoret at unntaket oppstilt i ligningspraksis ikke kom til anvendelse. Det ble vektlagt at antall bygninger og areal som ble leid ut til næringsformål, var så stort at utleieaktiviteten måtte anses som næringsvirksomhet.

Sekretariatets syn på saken

Sekretariatet viste til at hva som regnes som virksomhet ikke er legaldefinert i skatteloven. I forarbeidene²⁸ er det lagt til grunn at en aktivitet skal anses som virksomhet dersom den har en viss varighet og omfang, drives for den skattepliktiges egen regning og risiko og er egnet til å gå med overskudd.

Sekretariatet mente at det sentrale spørsmålet var om utleieaktiviteten hadde et slikt omfang at det måtte anses som virksomhet. I denne vurderingen måtte det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldtes den skattepliktiges aktivitet og hvor mye som skyldtes kapitalverdien.

²⁴ Skatteloven § 5-1 jf. § 5-30.

²⁵ Skatteloven § 5-1 jf. § 5-20.

²⁶ Skatte-ABC 2018/19 «Virksomhet – allment» punkt 3.3.13.

²⁷ Skatte-ABC 2018/19 «Virksomhet – allment» punkt 3.3.13.

²⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 48.

Momenter i vurderingen av aktivitetens omfang

Sekretariatet viste til at det i retts-²⁹ og ligningspraksis³⁰ foretas en konkret helhetsvurdering av de faktiske forholdene i saken, hvor det blant annet tas hensyn til objektets størrelse og omfanget av aktiviteten. Aktiviteten måtte også bedømmes over noe tid.³¹

I vurderingen av objektets størrelse påpekte sekretariatet at et større areal vanligvis krever mer av den som driver aktiviteten enn det et mindre areal gjør. Mindre forskjeller i antall utleide kvadratmeter kunne ikke være av betydning, men det var rimelig å anta at ansvar og aktivitet ville være forskjellig avhengig av om det var et lite eller stort objekt som ble utleid. Antall utleide kvadratmeter hadde derfor en naturlig tilknytning til den aktiviteten som skulle utøves og måtte knyttes til vurderingen av aktivitetens omfang. Det ble også antatt at et større areal gir et større inntektsgrunnlag, noe som også ville være av betydning for vurderingen.

Videre mente sekretariatet at omfanget av aktiviteten som utøves, må forstås som et utslag av de forpliktelsene som følger med utleieaktiviteten. I vurderingen måtte det tas hensyn til forpliktelsesens art, hvilket ansvar som påhvilde utleier og leietaker, antall leietakere utleier til enhver tid måtte forholde seg til og leiekontraktens varighet. Aktivitetsnivået knyttet til utleie kunne også endre seg fra år til år, og sekretariatet mente derfor at det var nødvendig å se aktiviteten over tid for å avgjøre i hvilket omfang det ble utøvd aktivitet.

Aktivitetens omfang

I vurderingen av aktivitetens omfang viste sekretariatet til at aktiviteten var begrenset til å påse at avtalt leie kom inn på bankkonto til rett tid og ellers til å foreta alminnelig tilsyn med eiendommen. Det ble presisert at alminnelig tilsyn må påregnes av enhver husier, uavhengig av utleie.³² Utleien var

også begrenset til én leietaker med en varighet på ti år. Etter sekretariatets syn talte dette for at utleien ikke krevde særlig aktivitet fra den skattepliktige. Det ble likevel vektlagt at arealet som skulle leies ut, kompleksiteten i bygningsmasse og ubebygget, opparbeidet areal tilsa at det forelå et visst aktivitetsnivå som var større enn ved alminnelig tilsyn av en mindre eiendomsmasse. Samlet sett mente sekretariatet at det påhvilde en lav aktivitetsbyrde på den skattepliktige, noe som talte for at utleien ikke var virksomhet.

Objektets størrelse

Når det gjaldt objektets størrelse, mente sekretariatet at grensen på 500 kvadratmeter³³ måtte anses som et moment i helhetsvurderingen. Det ble vist til at den skattepliktige hadde planlagt å leie ut en kompleks bygningsmasse med et samlet areal på over 2000 kvadratmeter og et opparbeidet jordareal på 103 dekar. Sekretariatet mente at størrelsen og kompleksiteten på den planlagte utleien talte for at aktiviteten måtte anses som virksomhet. Det ble også vektlagt at leievederlaget skulle gjenspeile størrelsen på det utleide arealet og de forpliktelsene leietaker skulle påta seg. For sekretariatet fremstod det som sannsynlig at leievederlaget ikke var beskjedent.

Samlet helhetsvurdering

Ut fra en samlet vurdering av sakens faktiske forhold mente sekretariatet at utleieaktiviteten måtte anses som virksomhet. Det ble særlig vektlagt at bygningsmassen med samlet areal på 2000 kvadratmeter og jordareal på 103 dekar var så betydelig at det ikke kunne være avgjørende at aktivitetsnivået var lavt. Den skattepliktiges inntekt fra utleie av gårdseiendommen måtte derfor anses som virksomhetsinntekt.³⁴

Skatteklagenemndas syn

Skatteklagenemnda delte seg i et flertall og et mindretall.

Mindretallet mente at den skattepliktiges planlagte utleie av gårdseiendommen til aksjeselskap Y ikke kunne anses som virksomhet siden aktivitetskravet ikke var oppfylt. Aktiviteten var så lav at antallet utleide kvadratmeter bygningsmasse ikke kunne tillegges avgjørende vekt.

Flertallet sluttet seg til sekretariatets innstilling.

Salg av landbrukseiendom³⁵

Saken gjelder spørsmål om gevinst ved salg av en landbrukseiendom. Saken reiste blant annet spørsmål om valg av prinsipp for diskontinuitet.

Den skattepliktige døde høsten 2014. Hans landbrukseiendom ble overdratt fra dødsboet til ny kjøper i 2016.

Det ble i skattemeldingen anført gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom med kr 263 034. Beregningen bygget på at den delen av gevinsten som kunne henføres til våningshus og fritidseiendom, skulle være skattefri. Det ble så beregnet en skattepliktig gevinst på eiendommen for øvrig (jord, beite, skog og utmark) basert på andel av salgsvederlag for denne delen av eiendommen fratrukket oppregulert inngangsverdi. Kostnader ble fordelt forholdsmessig mellom skattepliktig og ikke-skattepliktig del.

Skattekontoret mente at den skattepliktige gevinsten var kr 634 977. Skattekontoret la til grunn at dødsboets inngangsverdi skulle tilsvare 75 % av salgssummen av gården i sin helhet.³⁶

Gevinst ved salg av eiendom er i utgangspunktet skattepliktig.³⁷ For erverv ved arv eller gave som har funnet sted etter 1. januar 2014 gjelder skatteoven § 9–7 for fastsettelse av inngangsverdi. Hovedregelen etter bestemmelsens første og andre ledd er at det foreligger kontinuitet ved at

29 Rt-1973-931, Utv-1983-643 og Utv-1995-965.

30 Skatte-ABC 2018/19 side 1540 og 1541.

31 LG-2011-26600.

32 Utv-1995-965.

33 Skatte-ABC 2018/19 «Virksomhet – allment» punkt 3.3.13.

34 Skatteoven § 5-1 jf. § 5-30.

35 NS 112/2019.

36 Skatteoven § 9-7 femte ledd fjerde punktum.

37 Skatteoven § 5-1.

arvingen trer inn i avdødes skatteposisjoner.

Det er imidlertid i femte ledd et unntak fra kontinuitetsprinsippet, dersom avdøde kunne solgt eiendommen skattefritt.

På eiendommen hadde det vært drevet med husdyr, melkeproduksjon og sauehold. På dødsfallstidspunkt ble gården driftet ved at jordveien ble leid ut og all bygningsmasse ble benyttet av eierne.

Eiendommen var konsesjonspliktig. Dette medførte bo- og driveplikt og at eiendommen var underlagt jord- og skoglov. Det var ikke omtvistet at eiendommen skulle anses som et alminnelig gårdsbruk slik at det falt inn under unntakene fra gevinstbeskatning.³⁸

Alle vilkår for skattefritt salg av våningshuset og fritidseiendommen (stølen) var oppfylt.

Når det gjelder salg av gårdsbruket, er det flere vilkår³⁹ som må være oppfylt for å oppnå skattefrihet. Det må være salg til arveberettiget etter arveloven kapittel 1 og eller 2, vederlaget må ikke overstige 75 prosent av antatt salgsverdi og eieren må ha eid eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales. Ved arv har det ikke funnet sted noe salg, og det er derfor kun vilkåret om ti års eiertid som på dødsfallstidspunktet må være oppfylt.⁴⁰

Det ble lagt til grunn at vilkårene om skattefritak ved salg av gårdsbruket var oppfylt.

Spørsmålet ble da om arvingene kunne påberope seg fastsettelse av inngangsverdi for arvet bolig og fritidseiendom⁴¹ eller om arvingene, på bakgrunn av at vilkårene for diskontinuitet for alminnelig gårdsbruk var oppfylt, var bundet til å anvende inngangsverdi fastsatt etter skattelovens § 9–7 femte ledd siste punktum.

Skattekontoret hadde lagt det siste til grunn og fastsatt inngangsverdien i samsvar med skatteloven § 9–7 femte ledd fjerde punktum til 75 % av markedsverdi på dødstidspunktet (salgssummen). Skattekontoret viste til at ordlyden i skatteloven § 9–7 femte ledd fjerde punktum isolert sett, taler for at den skattepliktige ikke kunne påberope seg kontinuitetsunntaket for bolig- og fritidseiendom, jf. skatteloven § 9–3 annet og fjerde ledd.

Skattepliktige hevder på sin side at det bør være klar hjemmel i loven for å nekte skattepliktige å nytte lovens bestemmelser om oppskrivning for bolig og fritidsbolig når vilkårene er til stede. Det påberopes at det ikke står noe i disse bestemmelsene om at de ikke gjelder når objektene er beliggende på gårdsbruk som kunne vært solgt skattefritt. Det påberopes videre at det synes utilsiktet og uheldig at sønnene skal fratras muligheten til å nytte reglene for bolig og fritidsbolig ved arv, mens de ved overføring mens faren var i live kunne ha innrettet seg og valgt gunstigste regelsett.

Sekretariatets vurderinger

Etter sekretariatets syn fremgår dette direkte av ordlyden i § 9–7 femte ledd. Det fremgår i tredje punktum at når fritak for gevinstbeskatning kun gjelder del av en eiendom, er det diskontinuitet kun for denne delen. Dette innebærer etter sekretariatets syn at det også er diskontinuitet og skattefritak i de tilfellene hvor hele eiendommen overdras.

I fjerde punktum angis at det ved diskontinuitet skal det benyttes antatt salgsverdi som inngangsverdi. I femte ledd angis et unntak for alminnelig gårdsbruk ved at inngangsverdien skal settes til 75 prosent av antatt salgsverdi.

Sekretariatet mener at den løsningen som er valgt for skattefritak for avskrivbare bygninger når disse selges separat eller under ett med hensyn til skatteplikt, også kan brukes som argumentasjon ved vurderingen av spørsmålene som denne saken reiser. Gårdsbruket er her overdratt til arvingene

under ett og da bør også hovedregelen for hvordan «gårdsbruket» som en helhet skal gevinstbeskattes også anvendes, det vil si skatteloven § 9–7, femte ledd siste punktum. Det vil si at inngangsverdien skal settes til 75 prosent av omsetningsverdien.

Det forhold at avdøde kunne realisert gårdsbruket uten at skattefritaket i § 9–13 hadde kommet til anvendelse, er etter sekretariatets syn ikke relevant i denne sammenhengen. Som redegjort for ovenfor, må det legges til grunn at vilkårene for skattefritak var oppfylt på tidspunktet for dødsfallet, og det er det som er utgangspunktet for forståelsen av skatteloven § 9–7 femte ledd.

Det er etter sekretariatets syn ikke klare holdepunkter verken i rettspraksis eller i lovens forarbeider⁴² for at arvtaker i tilfelle hvor skattefritaket er oppfylt både for boligeiendom og gårdsbruk er gitt en valgdgang som gjør at skattepliktige kan benytte diskontinuitet for boligeiendommen og kontinuitet for gårdsbruket for øvrig.

Ved overdragelse til arvinger i arvelaters levetid, ville skattefrihet oppnås kun ved at gårdsbruket ble solgt for maksimalt 75 prosent av antatt omsetningsverdi. Denne verdien ville da vært arvingens inngangsverdi ved senere salg, og det ville gi en dårlig sammenheng i regelverket hvis en kunne benytte en høyere verdi ved overdragelse ved arv.

Sekretariatet innstilte etter dette på at inngangsverdien på eiendommen skulle settes til 75 prosent av antatt salgsverdi, og at klagen ikke skulle tas til følge.

Skatteklagenemndas vurdering

Nemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling, og bemerket at våningshuset og seteren i dette tilfellet omfattes av begrepet alminnelig gårdsbruk i skatteloven § 9–7 femte ledd. Disse kan da ikke også anses som bolig eller fritidsbolig etter samme bestemmelse.

Klagen ble ikke tatt til følge.

38 Skattelovens kapittel 9.

39 Skatteloven § 9–13.

40 Zimmer i «Skatterett», 2013 s. 305–326.

41 Skatteloven § 9–7, femte ledd, tredje punktum.

42 Tillegg 1 Endring av Prop. 1 LS (2013–2014) pkt 5.3.