

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del IV 2020

Skattefritt tomtesalg



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for
Skatteklagenemnda

Normalt er det skatteplikt for gevinsten ved salg av tomt.¹ I denne saken² påberopte den skattepliktige seg regelverket som gjelder brukshindring,³ idet han var forhindret fra å bo på eiendommen og til å bygge opp igjen den eiendommen som hadde stått der. Nemnda ga den skattepliktige medhold, og resultatet var at han slapp skatteplikt på gevinsten på over to millioner.

Saksforholdet

Den skattepliktige, A, kjøpte boligen i et hytteområde i 1992 for kr 200 000. I 1998 ble området regulert på en slik måte at A fikk muligheten til å utnytte tomten bedre. A bestemte seg for å rive huset og bygge en tomannsbolig. Høsten 2012 inngikk A avtale om totalentreprise med B AS. Første faktura ble sendt i slutten av 2012 uten at noe arbeid hadde vært gjort.

Sommeren 2013 ble huset revet, og like etter oppstod det strid mellom A og B AS. Selskapet hadde fakturert for arbeid som ikke var gjort, 10 % av kontraktssummen var ikke satt inn på sperret konto slik avtalen forutsatte, og den skattepliktige fikk opplysninger om at selskapet hadde uinnfridd skat-

tekrav. Da A krevde at B AS rettet opp i disse forholdene, innrømte B AS at det ikke klarte å innfri forpliktelsene det hadde påtatt seg, og endte opp med å trekke seg fra avtalen høsten 2013.

I perioden 2013 til 2014 innhentet A tilbud fra totalt 16 entreprenører i et forsøk på å gjennomføre prosjektet på en økonomisk forsvarlig måte. I november 2014 fikk A et tilbud som var økonomisk forsvarlig, men hans bank ønsket ikke å bidra til prosjektet på grunn av entreprenørens økonomiske situasjon. A opplyste at han ga opp prosjektet i mai 2015. Eiendommen ble solgt med igangsettingstillatelse høsten 2015.

A opplyste at han følte seg lurt av entreprenøren og opplevde det som sterkt urimelig å bli skattlagt for gevinsten på grunn av manglende botid, og ba om at det ble tatt hensyn til at han var førstegangsbygger uten erfaring med byggebransjen, byggesak eller skatteregler knyttet til rivning og bygging.

Skattekontorets vedtak

I skattekontorets vedtak ble prosjektet vurdert som skattepliktig salg av tomt. Skattekontoret var enig i at eiendommen i utgangspunktet kunne blitt solgt uten skatteplikt på gevinsten, men pekte på at eiendommen ble omdefinert til tomt i det øyeblikk boligen ble revet. Ved oppføring av ny bolig ville eiendommen igjen blitt definert som boligeiendom.

Sekretariatets vurdering

Sekretariatet tok utgangspunkt i at gevinst ved realisasjon av eiendom i utgangspunktet er skattepliktig,⁴ men at skatteloven også har viktige unntaksbestemmelser som kunne komme til anvendelse. Det ble vist til at gevinst ved realisasjon av visse formuesobjekter er unntatt skatteplikt utenfor virksomhet⁵ og at gevinst ved realisasjon av boligeiendom kan være oppfylt hvis kravene til eier- og brukstid er oppfylt.⁶

Vilkårene for skattefrihet

Det er to kumulative vilkår for skattefrihet:

- Eieren har eid eiendommen (andelen mv.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales.
- Eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen.

Det var for sekretariatet ikke tvil om at kravet til eiertid var oppfylt, idet A hadde eid boligen fra 1992 til høsten 2015.

Kravet om brukstid gjelder minst ett av de to siste årene før realisasjonen. I denne saken flyttet A fra boligen sin på våren i 2013 og solgte den høsten 2015. Han hadde derfor ikke brukt den som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjon.

1 Skatteloven § 5-1 (2), jf. § 9-3 (8).

2 NS 40/2020 (SKNS1-2020-40).

3 Skatteloven § 9-3 (2).

4 Skatteloven § 5-1 (2).

5 Skatteloven § 9-3 (1).

6 Skatteloven § 9-3 annet ledd.

Må gjenoppføre nedrevet bolig

Med henvisning til Lignings-ABC⁷ og langvarig praksis viste sekretariatet til at brudd i botid ikke skal tillegges betydning dersom en nedrevet bolig gjenoppføres i rimelig tid etter nedrivningen. Dersom A hadde klart å gjenoppføre boligen, ville han vært omfattet av den langvarige praksisen som er gjengitt i Lignings-ABC.

Sekretariatet viste til at praksisen også gjelder når enebolig erstattes med tomannsbolig. Dette var As plan. I denne saken klarte ikke A å gjenoppføre boligen innen rimelig tid. I utgangspunktet ville derfor ikke A være omfattet av den langvarige praksisen.

Brukshindring

Spørsmålet var dermed om A kunne være omfattet av unntak fra krav om botid gjennom bestemmelsen om brukshindring.⁸ Forutsetningen for å omfattes av unntaket er at eieren «på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen», og «eieren på ervervstidspunktet ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen.»

Sekretariatet mente at bestemmelsen måtte få anvendelse i denne saken selv om den ikke direkte gjelder for nedrivningstilfellene.

Med henvisning til forarbeider,⁹ underrettspraksis,¹⁰ uttalelser fra gevinstbeskatningsutvalget¹¹ og departementets uttalelser i forbindelse med skattereformen i 1992¹² mente sekretariatet at formålet med de tidligere reg-

lene om betinget skattefritak var å sikre at boligeiere kunne ta med seg gevinsten de fikk ved salg av tidligere bolig videre når de ervervet ny bolig. På den måten skulle ikke skattereglene vanskeliggjøre eller hindre erverv av ny bolig.

I rettspraksis¹³ er det videre lagt til grunn at reglene om brukshindring kommer til anvendelse når selve boligen er ubeboelig. Brukshindringen varer frem til det tidspunktet den skattepliktige ikke lenger ønsker å benytte boligen.¹⁴

Sekretariatet mente at når det i praksis aksepteres botid i en periode hvor en bolig er revet, så lenge den gjenoppføres, må reglene om brukshindring gjelde når hindringen oppstår etter rivning. Etter sekretariatets vurdering hadde dette støtte i formålet bak reglene om gevinstbeskatning av bolig.

Lignende grunner

A var ikke forhindret fra å bruke boligen på grunn av arbeid eller av helsemessige grunner. Spørsmålet var da om «lignende grunner» forhindret den skattepliktige fra å bruke boligen i perioden fra han flyttet ut på våren i 2013 til eiendommen ble solgt høsten 2015.

I denne saken fikk den skattepliktige problemer med entreprenøren kort tid etter at boligen var revet. Entreprenøren trakk seg fra avtalen, og den skattepliktige klarte ikke å skaffe et nytt tilbud som både var økonomisk forsvarlig og som banken ville finansiere. A var både forhindret fra å flytte tilbake til boligen og fra å gjenoppføre den. Basert på rettskildene som er

nevnt, var det sekretariatets vurdering at også disse forholdene må anses som en brukshindring.

Sekretariatet la til grunn at brukshindringen gjaldt frem til «det tidspunkt skattyter likevel ikke ønsker å benytte boligen».¹⁵

I denne saken fikk A et økonomisk forsvarlig tilbud fra en entreprenør november 2014, men ikke bankfinansiering. Sekretariatet la til grunn As opplysninger om at han ga opp prosjektet høsten 2015. Brukshindringen opphørte dermed på dette tidspunktet.

Konklusjon

Sekretariatet kom til at «lignende grunner» forhindret A fra å bruke boligen i perioden fra han flyttet ut i mars/april 2013 til salg av eiendommen høsten 2015. Sekretariatet la til grunn at A ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen da han ervervet eiendommen. Gevinst ved salg av eiendommen var dermed unntatt fra skatteplikt.

Skatteklagenemnda sluttet seg enstemmig til sekretariatets innstilling.

7 Lignings-ABC 2015–2016 *Bolig – Realisasjon* pkt. 9.

8 Skatteloven § 9–3 nr. 2 bokstav b.

9 Ot.prp. nr. 4 (1986–87).

10 Utv-1983–294 og Utv-1986–194.

11 Gjengitt i Utv-1983–294: «Også i de her nevnte og lignende tilfeller realiserer salget av boligen inntekt, skatteevne. Men i de tilfelle hvor det er selgerens hensikt å skaffe seg en annen bolig, kan det synes lite rimelig å forringe eller helt avskjære hans muligheter til det gjennom en inntektsbeskatning av salgsgevinsten. Dette synspunkt får særlig vekt når fortjenesten er nominell, dvs. kompenseres faller i pengeverdien. I slike tilfelle får selgeren kanskje bare igjen «nye» kroner et beløp som svarer til det han har lagt i huset i «gamle» kroner.»

12 Ot.prp. nr.35 (1990–1991) på s. 278: «Departementet er av den oppfatning at hensynet til skatteytneres boligbehov og en rimelig kapitalmobilitet på boligmarkedet bør gå foran hensynet til et ensartet og symmetrisk skattesystem, og går således inn for at gevinst ved avhendelse av egen bolig fortsatt som hovedregel skal være fritatt for skatt.»

13 Utv-1997–1146: «Lagmannsretten finner det imidlertid ikke tvilsomt at bestemmelsen også kommer til anvendelse der brukshindringen består i at selve boligen er blitt ubeboelig på grunn av brann. De grunner som taler for at botiden i boligen fortsetter å løpe ved fravær på grunn av arbeid mv. gjør seg minst like sterkt gjeldende i en situasjon der boligen er nedbrent. Denne rettsoppfatning er blant annet lagt til grunn av Finansdepartementet i en uttalelse gjengitt i «Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattesporsmål» – heretter kalt Utv. – 1985 394.»

14 «Brukshindringsreglene gjelder en situasjon der skattyter er faktisk forhindret fra å bruke en bolig som han eller hun ønsker å bruke. Fra det tidspunkt skattyter likevel ikke ønsker å benytte boligen, er det lite naturlig å si at vedkommende er «forhindret» fra å bruke denne. Lagmannsretten ser det slik at man her har å gjøre med alminnelige bevissspørsmål, dvs. at det må godtgjøres at skattyter virkelig har tatt en beslutning som nevnt.»

15 Jf. Utv-1997–1146.