



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

# Beskatning av inntekt av fast eiendom



Bacheloroppgave utført ved  
Høgskolen Stord/Haugesund – Økonomisk- administrativ utdanning

---

Av: 128940 - Lene Grønås

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH inntår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

*Bacheloroppgavens tittel: Beskatning av inntekt av fast eiendom.*

*Student*                      *Lene Grønås*

*(sign)*

Navn på veileder:      Adrian Helgesen

---

Gradering: *Offentlig.*

---

## **Sammendrag**

I denne oppgaven har jeg tatt for meg beskatning av inntekt av fast eiendom, med fokus på tomt og boligeiendom. Det sentrale i oppgaven har vært å undersøke grensen mellom skattepliktige og skattefrie inntekter, samt grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt av fast eiendom. Jeg starter oppgaven med en utredning av hvordan utleieinntekt av fast eiendom skal beskattes i ulike tilfeller, for deretter å gå videre på gevinst ved salg bolig, fritidseiendom og tomt. De tre etterfølgende kapitlene omhandler temaer knyttet til beskatning av tilfeldig inntekt og inntekt av fast eiendom i utlandet, samt fradrag for kostnader og tap.

Ved utarbeidelsen av oppgaven har jeg brukt alminnelig juridisk metode for å finne frem til innholdet i skattereglene. Resultatet av oppgaven tilsier at inntekt av fast eiendom enten kan bli betraktet som skattefri inntekt, kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt, avhengig av forholdene som ligger til grunn i hvert enkelt tilfelle.

## **Forord**

Denne oppgaven er utført av en student ved Høgskolen Stord/Haugesund våren 2011, som en del av bachelorprogrammet på Økonomi og Administrasjon. Temaet var skatt og oppgaven gikk ut på å foreta en teoretisk utredning av emnet: beskatning av inntekt av fast eiendom. Oppgaven henvender seg i hovedsak til personlige skattytere som er bosatt i Norge.

Jeg vil benytte anledningen til å takke veileder Adrian Helgesen for god hjelp og konstruktive tilbakemeldinger gjennom hele prosessen. Jeg vil også rette en takk til Tonje Velde ved HSH biblioteket i Haugesund for hjelp med referanselisten.

Haugesund 18. mai. 2011.

---

Lene Grønås

## Innhold

Sammendrag.....	iii
Forord .....	iii
1. Innledning .....	1
1.1. Bakgrunn for valg av oppgave .....	1
1.2. Presentasjon av problemstillingen.....	2
1.3. Avgrensning med begrunnelse.....	2
2. Materiale og metoder .....	4
2.1. Metoder for innsamling av informasjon .....	4
2.2. Juridisk metode .....	4
2.3. Kildekritikk .....	5
3. Teoridel / resultater.....	7
3.1. Avkastning og gevinst ved salg av fast eiendom .....	7
3.1.1. innledning .....	7
3.1.2. Avkastning av fast eiendom.....	8
3.1.3. Gevinst ved salg av boligeiendommer .....	14
3.1.4. Gevinst ved salg av fritidsbolig .....	21
3.1.5. Gevinst ved salg av tomter .....	23
3.2. Tilfeldig inntekt av fast eiendom .....	27
3.2.1. Innledning.....	27
3.2.2. Arv.....	27
3.2.3. Gave.....	29
3.3. Skattemessige konsekvenser for inntekt av fast eiendom i utlandet .....	31
3.3.1. Innledning .....	31
3.3.2. Forskjeller ved bruk av kreditmetoden og unntaksmetoden .....	32
3.3.3. Beregning av gjeldsrenter og formue .....	33
3.4. Tap – Fradragsberettigede kostnader .....	35

3.4.1. Innledning .....	35
3.4.2. Vilkår for fradrag for kostnader .....	35
3.4.3. Vilkår for fradrag for Tap .....	37
4. Konklusjon .....	39
Litteraturliste .....	41
Vedlegg 1 .....	I

# 1. Innledning

## 1.1. Bakgrunn for valg av oppgave

Jeg har valgt å skrive denne oppgaven som en teoretisk utredning innen skatterett. En av grunnene til dette er at utskrivning av skatter er et emne som interesserer meg, og generelt sett kan man også si at det er et emne som vekker stor interesse i samfunnet. Dette kan forklares med at skatt er en ganske vesentlig faktor i økonomien som berører de fleste. Ved å ha en viss innsikt i skattereglene vil en være bedre rustet til å forstå hvorfor personer og selskaper handler som de gjør. (Zimmer, 2009b).

Beskatning av inntekt av fast eiendom er et praktisk interessant emne innen skatteretten. Dette emnet omfatter blant annet problemstillinger i tilknytning til salg og utleie av fast eiendom. Spesielt interessant er avgrensingsproblematikken mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, siden reglene for disse inntektskildene i stor grad overlapper hverandre. (Zimmer, 2009b). I tillegg medfører de betydelige forskjeller i skatteplikten samt skattebelastningen for en innvunnet fordel. (Berg-Rolness, 2009)

Denne grensedragningen kan i mange tilfeller være svært komplisert, og grensen vil av den grunn være vanskelig å trekke for den personlige skattyter, siden det forutsetter nødvendige kunnskaper innenfor skatterettens mange forskjellige områder. Dette er et faktum som gjenspeiles i det store antall bindende forhåndsuttalelser som hvert år blir gitt av skattedirektoratet innenfor avgrensingsproblematikken virksomhet eller kapitalforvaltning.

Jeg fattet interesse for området da min far personlig fikk erfare betydningen av disse forskjellene. På bakgrunn av dette fikk jeg lyst til å utforske emnet nærmere. Min intensjon vil dermed være å utforme en praktisk rettet oppgave som kan gi størst mulig nytteverdi for personlige skattytere som kommer opp i problemstillinger i tilknytning til inntekt av fast eiendom.

## **1.2. Presentasjon av problemstillingen**

Temaet for oppgaven er skatt, nærmere forklart beskatning av inntekt av fast eiendom. Realgjenstander som fast eiendom, betegnes som kapital i skatteloven (i det følgende omtalt som sktl) slik at fokuset vil ligge her. Jeg vil ta for meg inntekt i form av avkastning i tillegg til gevinst ved realisasjon av fast eiendom. De sentrale emnene innenfor dette området vil være beskatning av utleieinntekter, gevinst ved salg av boligeiendommer, fritidsboliger og tomter. I tillegg vil det være aktuelt å se på tilfeldig inntekt i form av arv og gave samt praktiske problemstillinger knyttet til inntekt av fast eiendom i utlandet. Tilslutt vil jeg kort ta for meg hvilke kostnader som kan komme til fradrag, samt tap ved realisasjon av fast eiendom.

Det sentrale i oppgaven vil være å undersøke grensen mellom skattepliktige og skattefrie inntekter og hvor grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt går. Poenget er her å finne frem til grensesnittet mellom de ulike inntektskategoriene, og dette vil gå som en rød tråd gjennom hoveddelen av oppgaven. Problemstillingen blir på bakgrunn av dette:

*Beskatning av inntekt av fast eiendom*

*Hva skal til for at inntektene blir regnet som skattefrie, og hvor går skillet mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt av fast eiendom?*

## **1.3. Avgrensning med begrunnelse**

Denne oppgaven skrives ut fra et Norsk perspektiv med tanke på fysiske personer. Dette vil si at jeg vil ta utgangspunkt i problemstillinger som er relevante for personlige skattytere som er bosatt i Norge. Det vil dermed være naturlig å avgrense oppgaven mot selskaper som er egne skattesubjekter, og andre staters intern rett. Fokuset vil av den grunn ligge på direkte investering i fast eiendom, slik at indirekte investering gjennom aksjeselskap og andeler i borettslag faller utenfor denne fremstillingen.

Oppgaven avgrenses fra kapitalbegrepet mot bare å behandle realobjekter i form av fast eiendom. På grunnlag av oppgavens omfang må dette imidlertid avgrenses ytterligere. Siden oppgaven skrives med tanke på personlige skattytere og problemstillinger som er relevante i

denne forbindelse, vil det være naturlig kun å fokusere på fast eiendom i form av tomt og boligeiendom. Oppgaven avgrenses dermed mot forretnings bygg og lokaler.

Inntekt av fast eiendom kan innvinnnes både i og utenfor virksomhet. Jeg vil ta utgangspunkt i inntekt utenfor virksomhet, som omfattes av kapitalbegrepet i skatteloven. Men selv om skattyter i utgangspunktet ikke driver næringsvirksomhet, kan inntekten likevel bli betraktet som virksomhetsinntekt, dersom omfanget blir stort nok. Dette kan få store skattemessige konsekvenser for skattyter, og vil være et sentralt tema i oppgaven.



## **2. Materiale og metoder**

### **2.1. Metoder for innsamling av informasjon**

Ved utarbeidelse av denne oppgaven har søk etter litteratur og annen informasjon vært den brukte metoden for innsamling av informasjon. Skatteloven vil i denne oppgaven være den viktigste kilden til informasjon, siden hele oppgaven baseres på bestemmelser i denne loven. Men siden lovteksten i mange tilfeller kan være vanskelig å forstå, har skatterettslig faglitteratur vært en viktig kilde til nyttig informasjon. Annen informasjon som har stått svært sentralt er forarbeidene, rettspraksis og bindende forhåndsuttalelser (BFU) fra skattedirektoratet. Ved hjelp av de to siste kildene har jeg funnet frem til praktiske problemstillinger og løsninger, som gir en pekepinn på hvordan ulike bestemmelser i lovteksten skal forstås.

I prosessen med innsamling av informasjon har jeg vært på utkikk etter saker der grensetilfeller har oppstått, og det har blitt tatt en avgjørelse i saken av høyesterett eller skattedirektoratet i form av bindende forhåndsuttalelser. Dette vil spesielt gjelde i forbindelse med definisjoner som skatteloven ikke gir klart uttrykk for, avgrensningene skattefri og skattepliktig inntekt av fast eiendom, samt grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt. Oppgaven vil av den grunn bli mer praktisk, i tillegg til at det vil bli lettere å forstå hvor grensen går i de forskjellige tilfellene.

### **2.2. Juridisk metode**

I oppgaven har jeg brukt alminnelig juridisk metode, som dreier seg om hvordan jeg bør finne frem til innholdet i skattereglene (Cappelen Damm). Det essensielle her er å komme frem til gjeldende rett, og å vise hva man bygger på. Utfordringen er å tolke skatteloven på de områdene der den etterlater tvil. Jeg har i slike tilfeller supplert med andre rettskilder, men det er viktig å poengtere at det er lovens ordlyd som er utgangspunktet for tolkningen.

Så langt det har vært mulig har jeg bevisst valgt mer autoritative kilder foran kilder som kan tillegges mindre vekt i oppgaven. Rettspraksis fra høyesterett er en meget relevant rettskilde, som har fått en svært sentral rolle i denne oppgaven. Høyesterettsdommer vil ha stor betydning siden de dømmer i siste instans. Det er i stor grad referert til underrettsdommer, mens henvisninger til skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser forekommer i mindre

grad. Referanser til slike kilder forekommer særlig på områder som er svakt representert av høyesterett. Juridisk litteratur er en kilde som jeg har brukt i meget stor grad ved utarbeidelse av oppgaven. Tilslutt har jeg benyttet lovforarbeidene som rettskilde. Dette er en rettskilde som ifølge Eckhoff og Helgesen (2001 s. 70) kan tjene som veiviser ved lesing av lovteksten.

### **2.3. Kildekritikk**

De ulike rettskildene som er brukt i fremstillingen vil ha ulik rang i forhold til hverandre, og kan ikke utelukkende bli betraktet som like viktige. Jeg vil dermed forklare hvilke svakheter man bør være klar over i forbindelse med enkelte av kildene. I utgangspunktet er det lovteksten som skal tillegges størst vekt. Deretter kommer forarbeidene til loven, rettspraksis, annen myndighets praksis, privates praksis, juridisk teori og tilslutt reelle hensyn. Av rettspraksis er det avgjørelser tatt av høyesterett som skal tillegges størst vekt. Underrettspraksis vil imidlertid ikke bli vektlagt i samme grad.

Lignings ABC inneholder anvisninger til skatteetaten, og er benyttet som kilde i oppgaven. Betydningen av denne kilden blir diskutert av Zimmer (2009b), som påstår at boken må brukes med forsiktighet og kritikk. Han hevder videre at den er interessant først og fremst fordi den gir uttrykk for hva som er gjeldende ligningspraksis. Anvisningene må tillegges varierende vekt alt etter hva de bygger på. Jo mer langvarig, konsekvent og velkjent praksisen er, desto større grunn til å anse anvisningene som en festnet rettsoppfatning. Fra høyesteretts ståsted vil anvisningene være avgjørende og gis større betydning i tilfeller der skattyter tar skade som følge av fravikelse av disse bestemmelsene.

Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser kan ifølge Zimmer (2009b) antagelig ikke vektlegges mer enn andre administrative uttalelser, slik tilfellet også er for lignings ABC. Berg-Rolness (2009) mener at disse uttalelsene fortjener en faglig diskusjon. Dette har forankring i at de er vanskelig å sette dem på prøve, siden de verken kan påklages eller føre til dom. Til tross for kritikken de medfører er de likevel bindende og blir da betraktet som gjeldende for de berørte personer. Oppgaven er i mindre grad supplert med slike uttalelser.

Juridisk faglitteratur vil ha ulik betydning avhengig av hvilken kilde den kommer fra, og man bør være kritisk til slike rettskilder. Faglitteratur havner generelt sett langt ned på listen over relevante rettskilder. Dette vil si at de har mindre selvstendig betydning enn mer autoritative

kilder. Litteratur av Frederik Zimmer blir imidlertid i mange tilfeller vektlagt av høyesterett, noe RT (Retstidende) 2007 s. 1822 er et eksempel på. Høyesterett er en meget autoritativ kilde, som igjen kan tillegges stor vekt. Jeg har i stor grad benyttet meg av litteratur fra denne forfatteren i oppgaven.

### 3. Teoridel / resultater

#### 3.1. Avkastning og gevinst ved salg av fast eiendom

##### 3.1.1. innledning

Inntekt av fast eiendom omfattes i utgangspunktet av kapitalbegrepet i skatteloven, jfr. Sktl § 5-20. Beskatningshjemmel finnes i hovedregel om inntekt i sktl § 5-1. I denne bestemmelsen går det et viktig skille mellom *gevinst ved realisasjon* og annen kapitalinntekt i form av *avkastning*. Det er sikker rett at disse inntektstypene ikke har hjemmel i samme bestemmelse i sktl § 5-1. Avkastning av fast eiendom utenfor virksomhet omfattes av sktl § 5-1, 1. ledd ifølge sktl § 5-20, 1. ledd, mens gevinster omfattes av 2. ledd.

Det fremgår av sktl § 5-1, 1. ledd at enhver fordel vunnet ved kapital anses som skattepliktig inntekt. Formuleringen i denne bestemmelsen er imidlertid så pass romslig at det ut fra en naturlig språklig forståelse av ordlyden kan antas også å omfatte gevinster.

Høyesterettsdommen, Rt 1932 s. 233, avkrefter imidlertid dette, slik at denne bestemmelsen må tolkes innskrenkende.

Ifølge denne dommen gir lovens forarbeider uttrykk for at formuleringen i hovedregel § 5-1, 1. ledd, som benevner *fordel vunnet ved kapital* ikke skal ramme enhver verdistigning i eiendom som er realisert i penger. Skattepliktig inntekt i form av gevinst ved realisasjon omfattes dermed ikke av sktl § 5-1, 1. ledd siden loven har en særskilt regel om skatteplikt for kapitalgevinster i sktl § 5-1, 2. ledd. I etterfølgende kapittel behandles dermed disse inntektstypene separat. Først vil jeg ta for meg avkastning av fast eiendom for deretter å gå over på de forskjellige kapitalgevinstene.

Selv om inntekt av fast eiendom i utgangspunktet omfattes av kapitalbegrepet i skatteloven, kan inntekten også omfattes av reglene for virksomhetsinntekter, Jfr. Sktl §§ 5-1 og 5-30. Disse reglene anses som spesialregler. Dette vil si at dersom inntekten faller innunder beskatningshjemmelen både for kapital og virksomhet, vil inntekten anses som inntekt av virksomhet. Det må dermed skilles mellom passiv og aktiv kapitalforvaltning. Passiv kapitalforvaltning omfattes av kapitalreglene, mens aktiv kapitalforvaltning, på grunn av dets omfang, også omfattes av virksomhetsreglene. (Berg-Rolness, 2009)

Hvorvidt skattyters aktivitet dreier seg om passiv eller aktiv kapitalforvaltning vil, for det første, ha betydning for skattyters skattebelastning. Personinntekt, som toppskatten utskrives på, omfatter virksomhetsinntekter men ikke kapitalinntekter. Konsekvensen er at kapitalinntekt kun skal beskattes med 28 prosent skatt, mens virksomhetsinntekt i tillegg skal belastes med trygdeavgift og toppskatt, dersom inntektsgrensen for toppskatt passerer. (Berg-Rolness, 2009). Høyeste marginale skattesats for skattyter kan dermed bli 51 prosent<sup>1</sup> dersom inntekten faller innunder beskatningshjemmelen for virksomhet.

For det andre vil denne klassifiseringen få betydning for muligheten til å omdanne skattefritt til aksjeselskap. Dersom aktiviteten anses som aktiv kapitalforvaltning, vil skattyters aktivitet anses som virksomhet i skattelovens forstand. Skattefri omdanning er da mulig. Driver skattyter aktiv kapitalforvaltning, vil en omdanning medføre realisasjon av eiendelene, som igjen fører til skatteplikt. På bakgrunn av dette vil det være interessant å undersøke hvordan inntekt av fast eiendom skal beskattes i ulike tilfeller. En avgrensning mellom de ulike inntektskategoriene, skattefri inntekt, kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, er dermed på sin plass.

### **3.1.2. Avkastning av fast eiendom**

Hovedregelen for beskatning av avkastning av fast eiendom finner vi i sktl § 5-1, 1. ledd. Det fremgår av sktl § 5-1, 1. ledd, at enhver fordel vunnet ved ... kapital anses som skattepliktig inntekt. Fordelsbegrepet i denne bestemmelsen omfatter både penger og annet av økonomisk verdi som kommer fra andre, men også fordeler innenfor skattyterens egen økonomi. Dette vil si at avkastning ved bruk av egne gjenstander og verdien av tjenester som skattyteren yter selv også omfattes av hovedregelen. Tanken bak dette er at skattyter må skatte av fordeler som andre ikke automatisk får. (Zimmer, 2009b)

Inntekt ved utleie og egen bruk er typiske eksempler på avkastning av fast eiendom. Dette er fordeler som anses som skattepliktig kapitalinntekt etter hovedregelen i sktl § 5-1, 1. ledd. Bestemmelsene i sktl kapittel 7 innebærer imidlertid unntak fra denne hovedregelen. Kapitlet inneholder særregler ved fordel av egen bolig og fritidsbolig. Inntekt ved utleie og

---

<sup>1</sup> 28 prosent fellesskatt til staten, 12 prosent toppskatt, jfr. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2010, og 11 prosent trygdeavgift, jfr. Vedtak om avgifter til folketrygden, 2010.

egen bruk omfattes av unntakene i dette kapittelet så fremt de oppfyller vilkårene i bestemmelsene.

Det fremgår av sktl § 7-1 at fordel ved egen bruk av eiendom som egen bolig eller fritidsbolig ikke er skattepliktig. Dette gjelder uavhengig av boligens fysiske form. (Per Helge Stoveland). Men vi trenger ikke gå langt tilbake, for å finne et annet tilfelle. Fordel ved bruk av egen bolig var skattepliktig fra 1911 og frem til 10.12.2004, da *boligskatten* ble opphevet. Jeg vil ikke gå nærmere inn på dette området, men vil i det følgende rette fokuset inn mot utleieinntekter.

I forhold til avgrensningsspørsmålet mellom skattepliktig og skattefri utleieinntekt kan fritaksreglene for utleie av egen bolig komme til anvendelse. Dette er et viktig avgrensningsspørsmål, siden det avgjør om skattyter må skatte av fordelen eller ikke. Reglene fremkommer av sktl § 7-2.

Enmannsboliger er unntatt fra skatteplikten dersom eieren benytter minst halvparten av boligen til eget bruk, regnet etter utleieverdien, sktl § 7-2, 1. ledd a. Ifølge skatteetaten (2010) vil en boligeiendom med en familieleilighet<sup>2</sup> anses som enebolig. Ofoten herredsrett, Utv (Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål.) 1994 s. 1243, påpeker, med grunnlag i forarbeidene, at det er meningen at enmannsboliger skal omfattes av skattefritaket uansett hvor mange hybelleiligheter, med eller uten egen inngang, som blir leid ut i tillegg. Grensedragningen mellom skattefri og skattepliktig utleieinntekt er i dette tilfellet bare ment å avgjøres ut fra hvor stor andel av eiendommen som blir leiet bort, uten hensyn til hvor mange boenheter det dreier seg om.

Eiendom bestående av to familieleiligheter karakteriseres som en tomannsbolig, så lenge eiendommen ikke er seksjonert. For seksjonert eiendom skal hver seksjon behandles selvstendig. (skatteetaten, 2010). Tomannsboliger omfattes også av skattefritaket, så lenge eieren benytter minst halvparten av den ene leiligheten til eget bruk, regnet etter utleieverdien, sktl § 7-2, 1. ledd b. Dette er en gunstig regel, da skattyter kan leie ut 75 prosent av boligen, regnet etter utleieverdien, og likevel omfattes av skattefritaket. Dersom boligene leies ut for inntil 20.000 kroner i inntektsåret vil leieinntekten uansett være skattefri, selv om vilkårene ovenfor ikke er oppfylt. Sktl § 7-2, 1. ledd c.

---

<sup>2</sup> Med familieleilighet menes her en boenhet som egner seg som bolig for en liten familie. (skatteetaten, 2010)

Flermannsboliger består av tre eller flere selvstendige familieleiligheter. Bygning med to familieleiligheter som i tillegg har en selvstendig hybelleilighet inngår også i denne boligformen. (skatteetaten, 2010). Slike boliger omfattes ikke av skattefritaket i sktl § 7-2. Det vil derfor være nødvendig å trekke grensen mellom en og tomannsboliger som omfattes av fritaket, og flermannsboliger der skatteplikten er et faktum. Zimmer (2009b) Når det skal avgjøres om vilkårene i sktl § 7-2, 1. ledd er oppfylt, vil det være nødvendig å ta stilling til hvor skillet mellom selvstendig og uselvstendig hybelleilighet går. I tillegg er det helt sentralt å komme med en vurdering av hva som blir ansett for å være en *familieleilighet*. Grensedragningen må trekkes på grunnlag av en rekke momenter, som sammen må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

Ut fra en bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet (BFU 04/03) kommer det frem at kriteriet for at en hybel skal regnes for en selvstendig hybelleilighet er at den har egen inngang og WC. Ofoten herredsrett, Utv 1994 s. 1243, vurderer grensen mellom familieleilighet og hybelleilighet. Jeg vil dermed ta for meg de momentene som ble vektlagt i denne dommen.

En familieleilighet omtales i denne dommen som en leilighet som er mer rommelige og er mer egnet som permanent bolig for et foreldrepar med ett barn, enn boenheter man normalt vil betegne som hybelleiligheter, selv om sistnevnte skulle ha både egen inngang og eget WC. Det kan imidlertid neppe kreves at familieleilighetene skal være like store eller ha samme standard som den hovedleilighet huseieren selv bebor. Retten legger her vekt på om hybelleiligheten kan anses å være egnet som permanent bolig for en liten familie, i tillegg til dette må den ha egen inngang og WC.

Tilslutt er det nødvendig å ta stilling hva som omfattes av begrepet *egen bolig*. Boligen skal benyttes av eieren i den grad det fremgår av bestemmelsen for at fritaksligning for det første skal være aktuelt. Men for å kunne avgjøre om vilkårene i sktl § 7-2, 1. ledd er oppfylt, må vi vite hvilke deler av eiendommen som skal inngå i samme beregning. Dette avgrensningsspørsmålet vil spesielt være aktuelt i tilfeller der det er flere bygninger i nærheten av hverandre på eiendommen. (Skatteetaten, 2010. s. 208)

I tilfeller der det er flere bygninger på eiendommen kan spørsmålet om innholdet i begrepet *egen bolig* oppstå. Om bygningene skal vurderes under ett som egen bolig kan blant annet ha

betydning for om utleieinntekt fra andre bygninger på eiendommen også omfattes av skattefritaket i sktl § 7-2, 1. ledd, eller om eiendommen totalt sett blir betraktet som en- eller flermannsbolig. Ifølge Zimmer (2009b) taler lovens ordlyd for at man skal vurdere hver enkelt bygning på eiendommen isolert, så lenge bygningen ikke tjener hovedhuset. Hovedhusets behov for bygningen er et sentralt element som har betydning for denne vurderingen. Behovet må være betydelig, og bygningen må tilby noe utover hovedhuset. (Skatteetaten, 2010). Høyesterettsdommen Rt 2010 s. 979, behandler temaet om når en garasjes tjenende funksjon anses for å være opphørt.

I denne dommen ble det lagt vekt på lovtekst før lovendring 20. desember 2004 nr. 77. Dette fordi det er forutsatt i forarbeidene at grensen mellom skatteplikt skal trekkes på tilsvarende måte som mellom det gamle systemet. Ordlyden i § 7-11 bokstav c, ble her lagt til grunn. Det sentrale her er at hus som *nyttes i tilknytning til* hovedhuset inngår i samme beregningsgrunnlag. En garasje som benyttes til sitt formål faller dermed innunder denne ordlyden. Det må imidlertid antas at faktisk bruk ikke alltid er avgjørende dersom bygget rent midlertidig har stått tomt eller hatt en annen bruk.

Det fremgår videre av dommen at i ordlyden *nyttes i tilknytning til* kan man legge en nær og direkte tilknytning, der bygningen har en nødvendig tjenende funksjon som hovedbygningen selv ikke tilbyr. I dette tilfellet ble hele garasjen utleid som kontor, lager og verksted. Garasjen mistet dermed karakteren av å være en del av boligen, siden den ikke tjente boligformålet. Bygningens bruk som kontor, lager og verksted ble helt dominerende i forhold til skattyters bagatellmessige bruk, og dens tjenende funksjon måtte dermed anses for opphørt.

Utleieinntekt fra fritidseiendom omfattes også av fritaksreglene i sktl § 7-2, men inntektene vil i tilfellet bare være delvis skattefrie. Skattefriheten er dermed begrenset i forhold til hva som gjelder for egen bolig. For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekter som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Dette gjelder imidlertid ikke for utleiehytter. Med fritidseiendom mener man her en fast eiendom, med bygning, som i noen grad blir brukt til fritidsformål. (Skatteetaten 2010). I forhold til utleiehytter har det betydning om skattyter har brukt hytta selv eller om den har vært utleid i sin helhet. (Per Helge Stoveland).



Ut fra fremstillingen ovenfor kan vi se hva som skal til for at leieinntekt blir regnet som skattefri. Jeg vil nå gå over til å vurdere hvor grensen mellom passiv kapitalinntekt og aktiv kapitalinntekt kan trekkes ved utleie av egen bolig. Dette er et spørsmål som ofte kommer opp ved utleie av fast eiendom, noe som gjenspeiles i de mange bindende forhåndsuttalelser som tar for seg avgrensningsspørsmålet om utleieinntekt er virksomhet eller ikke. Ifølge Berg-Rolness (2009) må denne avgrensningsproblematikken i utgangspunktet foretas ut fra kriteriene for virksomhet.

Aktiviteten må være av økonomisk karakter, med et visst omfang og varighet, som er utøvet for skattyters regning og risiko, for at det skal kunne konstateres virksomhet. I forbindelse med utleie er det kriteriet om aktivitetens omfang som i mange tilfeller er avgjørende for hvorvidt leieinntekten skal betraktes som virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt. Dette fordi utleie som oftest tilfredsstiller de andre kriteriene til at det kan konstateres virksomhet. (Berg-Rolness, 2009). Ifølge forarbeidene, Ot. Prp. Nr 92 (2004-2005), kan størrelsen på eiendommen som blir utleid anses som en klar indikator for omfanget av utleieaktiviteten, siden det ofte er en direkte sammenheng mellom disse.

Slik blir det også betraktet i rettspraksis, der antall utleieenheter eller areal fungerer som et mål på aktivitetens omfang. På grunnlag av dette har det i praksis utviklet seg enkelte presiserende regler. Disse reglene er beskrevet av skatteetaten (2010). Som utgangspunkt kreves det ved utleie til forretningsformål at bygningen har en størrelse på 500 kvm, for at det skal konstateres virksomhet. For boligformål vil det bli betraktet som virksomhet ved utleie av minst 5 leiligheter. Dette omfatter også hybelleiligheter, siden aktivitet tilknyttet slik utleie antas å være like omfattende som utleie av andre leiligheter (Berg-Rolness, 2009). Det er imidlertid viktig å presisere at disse reglene kun gjelder ved normal aktivitet. Det må også påpekes at ved mer langvarig utleie stilles det mindre krav til omfanget av aktiviteten, slik at virksomhet kan konstateres i tilfeller der bygningens størrelse er mindre enn beskrevet ovenfor.

Som sagt fungerer de presiserende reglene som utgangspunkt for utleie ved normal aktivitet. De kan ikke utelukkende fungere som selvstendige vilkår. Det er dermed flere forhold som er avgjørende for hvorvidt utleieaktiviteten blir betraktet som kapital eller virksomhetsinntekt. Sentralt ligger vurderingen av hvor stor del av utleieinntekten man kan regne med skyldes kapitalverdien, og hvor mye som skyldes aktiviteten i forbindelse med utleien.

Det stilles imidlertid mindre krav til aktivitetens omfang dersom varighetskravet i stor grad er oppfylt. Dette gjør seg gjeldende når utleien får en vedvarende karakter i form av langtidsleie. På den andre siden vil kortidsleie kreve større aktivitet fra skattyter. Omfanget av aktiviteten i form av hyppig skifte av leietakere blir dermed større, noe som peker i retning av virksomhet. Inntektsstørrelsen og graden av aktivitet i forbindelse med administrative oppgaver og vedlikehold er også forhold som kan tjene som indikatorer på omfanget av aktiviteten, og som dermed kan bli vektlagd (Breg-Rolness, 2009).

Høyesterettsdommen, Rt 1973 s. 931, behandler temaet. I dette tilfellet ble utleie av eiendom betraktet som næring etter en samlet vurdering av omstendighetene i tilknytning til utleievirksomheten. Det ble her lagt adskillig vekt på at utleievirksomheten strakte seg over 21 år, og kunne dermed betraktes som vedvarende. I tillegg til at utleien utelukkende gjaldt forretningslokaler som lå i utpreget forretningsstrøk, og at utleiearealene var betydelige, ca. 2500 m<sup>2</sup>. Det ble også påpekt at administrasjonen av eiendommen har måttet føre med seg en del forretningsmessig arbeid. Men selv om leieinntektene var relativt beskjeden, kr. 24.400, blir det påpekt at den kunne ha vært forhøyet.

Hvorvidt to aktiviteter kan sees i sammenheng kan ha avgjørende betydning for om utleien blir betraktet som kapitalinntekt eller næringsinntekt. Problemstillingen kan oppstå for ektefeller, der begge driver utleie av fast eiendom. Samlet sett kan de bli betraktet for å drive virksomhet, mens de hver for seg anses å drive utleie i form av passiv kapitalforvaltning, da omfanget ikke er stort nok til å betraktes som virksomhet. I henhold til sktl § 2-1, 1. ledd skal hver av ektefellene som utgangspunkt regnes som selvstendige skattesubjekter. Ektefeller skal ikke vurderes samlet bare fordi de er ektefeller. Det avgjørende er om de holder aktivitetene sine rent faktisk økonomisk adskilt fra hverandre, eller om de drives som en integrert enhet. (Aarbakke, 1990). Aktiviteten til hver av ektefellene kan bli ansett som en integrert enhet dersom de for eksempel har hatt felles kontor, personale eller regnskap. Jeg vil belyse dette med en bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet.

I BFU 09/06, blir det tatt stilling til ektefellers forhold ved vurdering om det foreligger virksomhet. I dette tilfellet leide kona ut fem boenheter, mens mannen leide ut fire. Aktivitetene ble her vurdert hver for seg. Dette fordi utleieaktiviteten skjedde for hver av ektefellenes regning og risiko. Regnskapene ble holdt adskilt og inntekter og kostnader i

forbindelse med utleieaktivitetene ble tilordnet den av ektefellen som sto som eier og utleier av bygget. Konklusjonen ble at kona drev virksomhet mens mannen drev passiv kapitalforvaltning. Dette kan forklares ut fra den sentrale grensen på fem utleieleiligheter, som anses som et sentralt skille mellom næringsvirksomhet og passiv kapitalforvaltning. Videre opplyses det at denne regelen må følges med mindre det foreligge klare holdepunkter for å fravike den.

Fremstillingen ovenfor har hatt fokus på utleieinntekter og skattereglene som gjelder i denne tilknytning. Videre kommer det frem hvilke krav som må være oppfylt for at inntekten skal regnes som skattefri. Jeg har også forklart hvilke forhold som må tas i betraktning når det skal vurderes om aktiviteten dreier seg om aktiv eller passiv kapitalplassering. I de tre etterfølgende punktene vil fremstillingen gå over til temaet som omhandler gevinst ved salg av fast eiendom. Jeg vil starte med boligeiendommer, for deretter å gå videre inn på fritidseiendommer og tomter.

### **3.1.3. Gevinst ved salg av boligeiendommer**

Gevinst ved salg av boligeiendommer er som hovedregel skattepliktig etter den særskilte hjemmelen i sktl § 5-1, 2. ledd. Det fremgår av denne bestemmelsen at som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet. Fast eiendom omfattes av begrepet *formuesobjekt* ifølge Zimmer (2009b). For at gevinst ved salg av boligeiendommen overhodet skal kunne betraktes som skattepliktig inntekt, er det et vilkår at eiendommen må være realisert. Dette begrepet må dermed omtales videre.

En nærmere forklaring på hva realisasjonsbegrepet omfatter finner vi i Sktl § 9-2, 1. ledd. Ut fra denne bestemmelsen omfatter realisasjon overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett. Arv og gave omfattes ikke av realisasjonsbegrepet siden eiendomsretten i slike tilfeller ikke overføres mot vederlag. Ifølge Rt 2001 s. 282, foreligger det kun et vederlag dersom det er mer enn bare en symbolsk størrelse. Ødeleggelse, for eksempel i form av brann, er et typisk eksempel på opphør av eiendomsrett, og omfattes dermed av realisasjonsbegrepet, uavhengig om skattyter har krav på vederlag eller ikke. (Zimmer, 2009b). I denne delen av oppgaven vil fokuset være rettet mot overføring av eiendomsrett mot vederlag i form av frivillig salg.

For at skatteplikt skal oppstå, må det være tale om en gevinst. Om salget ender opp med gevinst eller tap avhenger av forholdet mellom inngangsverdien og utgangsverdien til eiendommen. Det sentrale spørsmålet er dermed hvordan man fastsetter disse to størrelsene. Utgangsverdien fastsettes som hovedregel på grunnlag av *verdien av det vederlaget som skattyter mottar* ved salg av eiendommen. Dette vil typisk være penger, men gjeldsovertakelse er også svært praktisk i forbindelse med slike salg (Zimmer, 2009b. s. 275). Verdien av eiendommen i seg selv er dermed ikke avgjørende for utgangsverdien. Ved fastsetting av utgangsverdien skal også utgifter som skattyter har hatt i forbindelse med salget, som for eksempel meglerhonorar og takst trekkes fra. (Zimmer, 2009b)

Inngangsverdien bestemmes som hovedregel ut fra det eiendommen har kostet selgeren. Dette gjelder ved kjøp så vel som egenproduksjon. Det fremgår av Zimmer (2009b) at verdien av skattefritt fritidsarbeid fra skattyters side skal kunne regnes med ved fastsettelse av inngangsverdien. Dersom skattyters arbeidsinnsats ikke faller innunder fritaksreglene i sktl § 5-15, 1. ledd j nr 6, det vil si at de ikke blir betraktet som skattefritt fritidsarbeid, skal verdien av det han måtte skatte for, også regnes med ved fastsettelse av inngangsverdien. (Zimmer, 2009) Det er imidlertid enkelte hendelser som fører til at inngangsverdien må justeres. Dette gjør seg gjeldende ved påkostninger på boligeiendommen, noe som er svært vanlig. Verdien av påkostningen inngår dermed i inngangsverdien, og fører til at den blir forhøyet. På den andre siden må inngangsverdien nedskrives i tilfeller der boligeiendommen blir skadet, og skattyter mottar erstatning for dette uten å utbedre skaden. Erstatningssummen reduserer da inngangsverdien.

Når inngangs- og utgangsverdien er fastsett, finner man resultatet ved å trekke inngangsverdien fra utgangsverdien, Skattyter vil sitte igjen med en gevinst fra salget dersom resultatet av dette regnestykket er positivt. Denne gevinsten betraktes som skattepliktig etter sktl. § 5-1, 2. ledd. Skatteloven kapittel 9 inneholder imidlertid en del unntak fra denne hovedregelen. Disse unntakene omhandles videre nedenfor.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, jfr. Sktl § 5-1, 2. ledd. Sktl § 9-3. Inneholder skattefritak for visse realisasjonsgevinster. I følge 2. ledd er gevinst ved realisasjon av boligeiendom unntatt fra skatteplikt når eieren har eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales, og eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen. Tomannsboliger og annen

boligeiendom faller innunder 3. ledd. I forbindelse med tomannsboliger gjelder reglene tilvarende, bortsett fra at eieren kun må ha brukt den ene leiligheten som egen bolig. For annen boligeiendom må eieren ha brukt minst halvparten av bygningen, regnet etter utleieverdien, som egen bolig, forutsatt at den øvrige delen har vært utleid til boligformål.

Ut fra bestemmelsene i sktl § 9-3, må selger, for det første, ha eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales, for at gevinsten skal kunne betraktes som skattefri. Det vil av den grunn være nødvendig å undersøke nærmere når fristen begynner å løpe og når den regnes som avbrutt. Ifølge skatteetaten (2010) regnes ett års regelen fra dato til dato, og gjelder fra det tidspunktet da eiendommen blir ervervet. Uttrykket *ervervet* refererer seg til eiendomsrettens overgang, ifølge høyesterettsdommen Rt 1925 s. 862. Dersom huset er oppført av eieren, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt da ferdigattest foreligger, eller når huset blir tatt i bruk, Jfr. Sktl § 9-3, 2. ledd. a.

I RT 1925 s. 862 er tidspunktet for eiendomsrettens overgang det avgjørende. Ifølge dommen vil dette antagelig skje ved tinglysning av skjøte, siden kjøperen da får rettslig råderett over eiendommen. Skatteetaten (2010) mener at tinglysning ikke alltid vil være avgjørende, men hvorvidt de juridiske og faktiske beføyelser anses som overført. Dette blir nærmere forklart i Utv 2009 s. 269, der den juridiske råderetten blir omtalt som en rett til å selge, gi bort og pantsette eiendommen. Faktisk råderett betegnes videre som rett til å bo på eiendommen, og at skattyter har krav på eventuelle leieinntekter fra eiendommen. Eiendommen anses dermed overført når skattyter sitter med de vesentlige eierbeføyelsene, noe som må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

Etter å ha vurdert når fristen begynner å løpe, må det tas stilling til når fristen anses opphørt. Ifølge Sktl § 9-3, 2. ledd, a, er tidspunktet da realisasjonen avtales eller finner sted avgjørende. I en uttalelse fra finansdepartementet, Utv 1996 s. 1153, påpekes det at denne særregelen innebærer at en avtale om realisasjon skal likestilles med selve realisasjonen, når det er snakk om eiertiden. I henhold til en annen uttalelse, Utv 1999 s. 216, stadfestes det at ved salg av bolig foreligger realisasjon i det øyeblikket bud blir akseptert eller avtale blir inngått. Det forutsettes her at de viktigste vilkårene må være fastsatt, for at realisasjon skal forekomme. Regelen i sktl § 9-3, 2. ledd, a innebærer imidlertid at dersom et salg blir avtalt før kravet til eiertid er oppfylt, men selve realisasjonen utsettes, vil fristen anses opphørt på det tidspunktet da avtalen fant sted. Avtaletidspunktet vil dermed avbryte eiertiden.

For det andre må eieren ut fra bestemmelsene i sktl § 9-3, 2. ledd. b, ha brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted, for at gevinsten skal kunne betraktes som skattefri. I tilfeller der eieren leier ut deler av eiendommen, kommer 3. ledd til anvendelse. Gevinsten vil likevel være skattefri dersom eiendommen er en tomannsbolig, der eieren har brukt den ene leiligheten som egen bolig. For andre boligeiendommer gjelder tilsvarende dersom eieren leier ut til boligformål, forutsatt at minst halvparten blir brukt som egen bolig av eieren, regnet etter utleieverdien. Eiers botid kan først og fremst regnes fra det tidspunktet da skattyter erverver eiendommen frem til realisasjonstidspunktet. Utgangspunktet for beregning av botid er ifølge skatteetaten (2010) det tidsrommet eiendommen er blitt brukt som eierens faste bopel. Zimmer (2009b) antyder imidlertid at denne bruken ikke trenger være sammenhengende for at kravet skal være oppfylt.

Ifølge forarbeidene (NOU 1999: 25) kan ektefeller godskrive hverandres botid. Dette gjelder tiden før ekteskap ble inngått så vel som under ekteskap og separasjon. Ved realisasjon av tidligere felles bolig etter separasjon og skillsmisse kommer særregelen i sktl § 9-3, 2. ledd b, 3. punktum, til anvendelse. Den ektefellen som er flyttet ut av boligen kan i henhold til denne bestemmelsen godskrives for den andre ektefelles botid. Det samme gjelder etter 4. punktum, for tidligere samboere som har eller har hatt felles barn. Andre samboere, som eier en bolig i lag, kan imidlertid ikke godskrives for hverandres botid for å oppnå skattefritak for hver andel.

Som poengtert vil familiens bruk bli likestilt med eierens egen bruk, jfr. Zimmer (2009b). Dette har særlig betydning i tilfeller der eieren blir forhindret i å bruke boligen selv. Hvorvidt fravær av forskjellig slag avbryter bruken eller ikke, er av betydning i mange tilfeller. Dette vil jeg dermed gå videre innpå. Ifølge Zimmer (2009b) vil bruken ikke bli avbrutt i form av kortvarig fravær. Saken kan imidlertid utarte seg annerledes dersom fraværet blir av mer langvarig karakter. Særreglene i sktl § 9-3, 2. ledd b, kan i slike tilfeller komme til anvendelse.

I bestemmelsens 2. punktum konstateres det at dersom eieren blir hindret fra å bruke boligen på grunn av arbeid, helsemessige eller lignende grunner, skal denne tiden også regnes med som botid, forutsatt at eieren ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen på

erhvervstidspunktet. Bruken vil dermed ikke bli avbrutt. I følge forarbeidene, ot.prp. Nr. 4 (1986-1987), likestilles brukshindringer for ektefeller eller barn som bor hjemme med skattyterens brukshindringer.

Det fremgår videre av forarbeidene, Ot.prp.nr.4 (1986-1987), at skattyter vil ha en viss grad av rådighet når det gjelder brukshindringer i form av arbeid. De godtas likevel fordi en ikke vil begrense arbeidsmarkedets mobilitet. Det sies i Utv 1995 s. 1168 at det stilles forholdsvis beskjedne krav til brukshindring ved arbeid. Vilkåret for brukshindring var i denne dommen til stede, siden skattyter ikke kunne bruke boligen på grunn av endringer i arbeidssituasjonen.

Det kan imidlertid foreligge andre forhold som fører til at saken får et annet utfall. Utv 2005 s. 1303, er et slikt eksempel. Det ble her fastslått at skattyter på grunn av brukshindring ved arbeid ikke kunne tilskrives botid. Avgjørende for utfallet var at skattyter ikke kunne opparbeide botid på eiendommen, siden han eide en annen bolig som han også bodde i. Dersom ikke skattyter hadde flytte til denne, ville utfallet blitt det motsatte, noe Utv 2008 s. 1616, beviser. Et unntak har imidlertid blitt godtatt for pendlere, noe som utdypes i en uttalelse fra finansdepartementet i Utv 1989 s. 754. Dersom boligen ligger utenfor arbeidsdistriktet, og skattyter på grunn av forholdet eier en pendlerbolig, som han bruker i tilknytning til inntektsgivende arbeid, kan botid likevel tilskrives.

Brukshindringer som følge av helsemessige eller lignende grunner, vil til sammenligning behandles noe strengere. Det må ifølge forarbeidene, Ot.prp.nr.4 (1986-1987), forstås at brukshindringer av en slik art må være kvalifiserte og normalt utenfor skattyters rådighet. Høyesterettsdommen Rt 2007 s. 644 er sentral i slike tilfeller, og forklarer også hva som kan falle innunder uttrykket ”lignende grunner”. Dommen tar for seg en brukshindring i form av et fengselsopphold. Botid kunne i dette tilfellet ikke tilskrives, på grunnlag av skattyters kriminelle virksomhet som han hadde en viss grad av rådighet over. Et fengselsopphold karakteriseres imidlertid som en relevant brukshindring, og omfattes av lovens uttrykk *lignende grunner*. Det samme gjelder studieopphold og militærtjenester, Jfr Rt 2007 s. 644. Det presiseres også her at det ikke er brukshindringens årsak som avgjør om den faller innunder uttrykket *lignende grunner*, men dens styrke og karakter.

For det tredje må det være en boligeiendom som selges. Hva som omfattes av unntaksreglene for boligeiendom utdypes i høyesterettsdommen Rt 1964 s. 1241. Som boligeiendom regnes

her selve bolighuset med tilhørende bygninger, i tillegg til den tomten som naturlig arronderer disse bygningene. Skatteplikt kan dermed oppstå i tilfeller der eiendommens har en stor tomt, siden realisasjon av tomter ikke omfattes av fritaksreglene, Jfr. sktl § 9-3, 8.ledd a.

Kun deler av gevinsten kan da bli betraktet som skattefri, siden den delen av gevinsten som ikke kan tilskrives boligeiendommen er skattepliktig, Jfr. Rt 1964 s. 1241. En bebygd eiendom kan imidlertid i sin helhet bli betraktet som tomt, dersom vederlaget i stor grad er bestemt ut fra muligheter til å bruke grunnen til formål som nevnt i sktl § 9-3, 8. ledd. Dette gjenspeiles i høyesterettsdommen, Rt 1935 s. 509, der en villabebygget eiendom ble ansett som tomtsalg, på grunn av at prisen utvilsomt var tomtepris og eiendommens bebyggelse ikke var av betydning for salget. Jeg kommer tilbake til dette under 3.1.5. Gevinst ved salg av tomter.

Når det skal vurderes om gevinst ved salg av boligeiendom med tilhørende stor tomt er skattefri, må det tas stilling til hva som kan betraktes som naturlig arrondert tomt. Hvor stor del av gevinsten som kan tilskrives boligeiendommen vil avhenge av den skjønsmessige vurderingen av denne størrelsen. Naturlig arrondert tomt blir definert i Utv 2003 s. 770 som et grunnareal av varierende størrelse, som er større enn det grunnarealet som bygningene står på. Størrelsen må vurderes i hvert enkelt tilfelle, der tomtens topografi, bebyggelse, beliggenhet og adkomst tas i betraktning. Ifølge skatteetaten (2010) skal det i tillegg også tas hensyn til kommunens reguleringsplan og vanlig tomtestørrelse i området. Det påpekes også i Utv 2003 s. 770 at naturlig arrondert område skal være stort nok til at eieren kan benytte tomten til vanlig gjøremål, relativt usjenert. Rt 1996 s. 932 tar stilling til denne størrelsen ved salg av større eiendom med påstående bolig. På grunnlag av bygningsmyndighetenes praksis i området og skjønn, ble naturlig arrondert tomt i denne dommen fastsett til 1500 m<sup>2</sup>.

Fremstillingen ovenfor forklarer hva som skal til for at gevinst ved salg av boligeiendommer kan betraktes som skattefri. Jeg vil nå gå over til temaet som omhandler grensetilfellet mellom kapital og virksomhetsinntekt ved salg av boligeiendommer.

Hvorvidt gevinst ved salg av boligeiendommer blir betraktet som inntekt av virksomhet eller kapital er av stor betydning. Dette på grunn av forskjeller i skattebelastningen og skatteplikten. Skattefritaksreglene i skatteloven kapittel 9, gjelder imidlertid kun utenfor virksomhet. (Zimmer, 2009b) I motsetning til de presiserende reglene som finnes for utleie,



finnes det ikke slike målbare kriterier ved salg av fast eiendom. Det må her foretas en helhetsvurdering basert på de ulike rettskildene (Berg-Rolness, 2009). Grensedragningen vil som regel oppstå i tilfeller der skattyter i varierende grad har stått for oppføring av boligeiendom som selges.

Avgrensingsproblematikken ved salg må, som ved utleie, foretas ut fra kriteriene for virksomhet. Aktiviteten må dermed være av økonomisk karakter i tillegg til at den må ha et visst omfang og varighet, som er utøvet for skattyters regning og risiko. Det er dermed ikke noe krav til at skattyter er aktiv, så lenge han sitter med risiko og kontroll (Berg-Rolness, 2009). Kravet til økonomisk karakter forklares i Ringnes-dommen, Rt 1985 s. 319, der det påpekes at aktiviteten må være egnet til å gi overskudd, fra et objektivt synspunkt, for at aktiviteten kan regnes for å ha en økonomisk karakter. Det er i denne forbindelse tilstrekkelig at aktiviteten er egnet til å gi overskudd på sikt.

Som påstått ovenfor var det kriteriet om aktivitetens omfang som i de fleste tilfeller var avgjørende ved utleie av bolig. Ved salg, vil imidlertid kravet til varighet i større grad være avgjørende. Grunnen til dette er at varighetskriteriet ikke utelukkende er oppfylt i forbindelse med salg, da det ofte er snakk om aktiviteter av mer kortvarig karakter. (Berg-Rolness, 2009). Forfatteren nevner videre at en større grad av aktivitet kan godtas ved salg, forutsatt en kortvarig karakter. Ved salg vil det, i motsetning til ved utleie, i mange tilfelle være varighetskravet som avgjør hvorvidt aktiviteten blir betraktet som virksomhet eller passiv kapitalavkastning.

Denne grensedragningen kan belyses ved hjelp av BFU 01/07, der skattedirektoratet tok stilling til om salg av inntil fire leiligheter var av en slik karakter at gevinsten skulle betraktes som næringsinntekt. Det dreide seg her om tre forskjellige skattytere, A og B som ønsket å selge fire leiligheter, og C som ønsket å selge tre. A hadde også solgt to leiligheter i 2006 i tillegg til at han drev med utleie av to leiligheter. Skattedirektoratet skulle dermed også ta stilling til om A's aktiviteter skulle vurderes under ett i forhold til spørsmålet om det forelå virksomhet.

Varighetskravet ble i dette tilfellet ansett som oppfylt, da skattyterne regnet med å selge leilighetene innen to år. Aktivitetens omfang måtte dermed vurderes. Det ble lagt til grunn at skattyternes aktivitet ville være lav, da den kun dreide seg om kjøp og salg av leilighetene.

Skattedirektoratet fant det derfor naturlig å ta i betraktning de presiserende reglene som gjelder for utleie, der utleie av fem leiligheter i utgangspunktet anses som virksomhet. Konklusjonen ble at B og C's aktivitet ikke skulle anses som virksomhet. For A, ble det konstatert en tilstrekkelig nærhet mellom de forskjellige aktivitetene. De måtte dermed vurderes under ett. Konklusjonen ble likevel den samme for A, da aktivitetene samlet sett heller ikke medførte noen betydelig aktivitet.

#### **3.1.4. Gevinst ved salg av fritidsbolig**

I likhet med boligeiendommer er gevinst ved salg av fritidsbolig som hovedregel skattepliktig, Jfr. sktl § 5-1, 2. ledd. En unntaksregel er imidlertid gitt i Sktl § 9-3, 4. ledd. Ut fra denne bestemmelsen vil gevinst ved realisasjon av fritidsbolig være unntatt fra skatteplikt dersom eieren har eid eiendommen i fem år, og brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de åtte årene før realisasjonen. Som vi her kan se er kravene til eier og brukstid strengere for fritidsbolig enn for egen bolig. Ifølge Zimmer (2009b) kan dette forklares med at fritidsboligen blir brukt mindre enn skattyters egen bolig. Lengre eier og brukstid skal dermed kompensere for mindre bruk.

Fristen for eier og brukstid beregnes på samme måte som for egen bolig. Det eksisterer imidlertid noen forskjeller med tanke på hva som er i stand til å avbryte fristen til brukstid. For fritidsbolig avbrytes ikke fristen ved at skattyter opptjener brukstid på flere fritidsboliger samtidig. Fristen kan imidlertid bli avbrutt som følge av en brukshindring. Den tiden det foreligger en brukshindring vil dermed ikke regnes med som brukstid. Skattyter kan heller ikke godskrive ektefellens brukstid dersom tidligere felles fritidsbolig realiseres etter separasjon eller skilsmisse. Tilsvarende gjelder for samboere ved samlivsbrudd.

For at unntaksregelen i sktl § 9-3, 4. ledd i det hele tatt skal komme på tale må det være snakk om en fritidsbolig. Skatteloven gir ingen definisjon av begrepet fritidseiendom, men lagmannsrettsdommen Utv. 2006 s. 1275 tar stilling til hva som skal legges i begrepet. Ifølge dommen vil avgjørelsen bero på en helhetsvurdering av en rekke momenter som kan ha ulik vekt i vurderingen. Bruken vil her være det avgjørende momentet. Med dette menes brukens omfang, og ikke dens innhold. Det er tilstrekkelig at eiendommen brukes av eieren til boligformål på fritiden, uansett hvilke fritidsaktiviteter det er snakk om.

I følge lovforarbeidene er avstanden til skatteytters faste bolig ikke av avgjørende betydning for klassifiseringen. I tillegg vil eiendommens standard, utstyr, beliggenhet og verdien på eiendommen være momenter som normalt vil ha underordnet betydning. Dersom eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som en fritidseiendom, vil den også kategoriseres som det. I denne dommen fant lagmannsrette det sannsynlig at skattyter hadde benyttet leiligheten utelukkende til fritidsformål. Det ble også lagt til grunn at eiendommen hadde en rekke av de vanlige kvaliteter som fantes for hytteeiendommer i området.

Det kan imidlertid forekomme tilfeller der skattyters bruk av bolig til fritidsformål ikke kan sannsynliggjøres. Dette vil spesielt gjelde dersom bruken går utover fritidsbruk, så det blir tale om en sekundærbolig, jfr. Utv. 2006 s. 1275. Boligen kan i slike tilfeller miste sitt preg av å være fritidsbolig, da eiendommen delvis blir brukt til andre formål eller dersom den delvis blir leid ut som fast bolig. Det vil imidlertid ikke være noe i veien for sporadisk utleie av fritidsboligen, så lenge skattyter selv bruker den i normalt omfang. (Zimmer, 2009b). Dersom eiendommen etter en helhetsvurdering ikke kan anses som en fritidsbolig, vil ikke unntaksregelen i sktl § 9-3, 4. ledd komme til anvendelse. Med mindre boligen karakteriseres som skattyters egen bolig, vil gevinst ved salg av eiendommen da være skattepliktig.

Skatteplikt kan likevel oppstå for fritidseiendommer med en tilhørende stor tomt. Som tilfellet er for egen bolig vil kun den delen av tomten som naturlig arronderer fritidsboligen med tilhørende bygninger omfattes av unntaksregelen i sktl § 9-3, 4. ledd. Den delen av gevinsten som ikke kan tilskrives fritidseiendommen vil dermed være skattepliktig, da dette området kategoriseres som tomt. Vurderingen blir for øvrig den samme som for boligeiendommer.

Hvorvidt gevinst ved salg av fritidseiendommer blir betraktet som inntekt av virksomhet eller kapital er, på samme måte som for boligeiendommer, av stor betydning. Grensdragningen foretas ut fra de samme kriteriene som for boligeiendommer. Jeg vil dermed ikke gå videre inn på disse kriteriene, men henviser til punkt 3.1.3. Gevinst ved salg av boligeiendommer. I det følgende vil jeg benytte en dom fra lagmannsretten for å klargjøre hvor grensen mellom inntekt av virksomhet og kapital går ved salg av fritidseiendommer.

I Utv 2009 s. 1163 tas det stilling til om gevinst ved salg av en fritidseiendom skulle beskattes som næringsinntekt eller kapitalinntekt. I denne dommen var faktumet sammensatt. Etter en samlet vurdering av en rekke momenter ble skattyters aktivitet i tilknytning til gevinsten

bedømt som virksomhet. Saken gjaldt ikke salg av en eksisterende fritidsbolig, men levering og oppføring av en hytte på en byggeklar tomt, noe som har betydning for vurderingen. I tillegg var skattyter majoritetseier og daglig leder i et aksjeselskap som drev med oppføring av hytter for salg og utleie. Som følge av virksomheten hadde skattyter spesielle kontrakter, forretningsvilkår og kompetanse. En vesentlig del av gevinsten kunne dermed forklares ut fra disse forholdene. Skattyter fikk omfattende rabatter fra leverandører og skattyter benyttet seg av selskapets salgavtale, der partene ble omtalt som kunde og prosjektansvarlig. Dette er et element som inngår i helhetsvurderingen.

Et annet element som ble vektlagt i dommen er det omfattende byggeoppdraget, som medførte et helt annet krav til aktivitet enn et vanlig salg. Det blir lagt til grunn at entreprisforholdet må ha medført en mer aktiv rolle i forhold til kjøper, blant annet ved avtaler om forholdsvis betydelige tilleggsytelser. Skattyter utførte et betydelig arbeid med bestillinger, koordinering og oppfølging på leverandørsiden, og arbeidet ble utført for hans regning og risiko. Tilslutt ble et forutgående hyttesalg tatt i betraktning. Denne hytten var skattyters første hytte og ble solgt kort tid før den andre hytten. Ved så likeartede og tidsnære disposisjoner ble konklusjonen at terskelen i forhold til virksomhetsbegrepet i hvert fall nådd ved disposisjon nummer 2.

### **3.1.5. Gevinst ved salg av tomter**

Gevinst ved salg av tomt er skattepliktig etter hovedregelen om inntekt i sktl § 5-1, 2. ledd. Unntak fra denne hovedregelen kommer frem av sktl § 9-3. I sktl § 9-3, 8. ledd presiseres det imidlertid at tomter ikke omfattes av disse unntaksbestemmelsene. Gevinst ved salg av tomt vil dermed være skattepliktig i sin helhet. Det må dermed avklares hva som inngår i tomtebegrepet. Dette fremgår av sktl § 9-3, 8. ledd. En tomt anses her som hel eller større del av en eiendom.

Bebygd areal kan også omfattes av begrepet dersom grunnen som følge av sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet er egnet for bygging av for eksempel boliger og fritidsboliger, eller for utnyttelse til forretningsmessig formål, og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til slike formål. Dersom prisen ikke er vesentlig påvirket av bebyggelsen vil det, ifølge Rt. 1977 s. 1264, være snakk om et tomtsalg. I en dom fra lagmannsretten ble salg av eiendom med påstående boligbygg ansett som et tomtsalg. Jeg vil dermed gå videre inn på innholdet i denne dommen.

Det fremgår av Utv 2006 s. 556 at forutsetningen for at et eiendomssalg ikke skal betraktes som et tomtesalg, er at det er sannsynlig å selge eiendommen som egen bolig, for en pris som ikke avviker vesentlig fra tomteverdien. I denne dommen finner retten det helt urealistisk å finne en kjøper, som ville være interessert i å benytte eiendommen som bolig, for den prisen som eieren forlangte. Dette fordi eiendommen hadde en mye større verdi som tomt, i form av et stort forretningsmessig utbyggingspotensial. Den høye prisen på eiendommen kunne i stor grad forklares ut fra dette forholdet. Det må imidlertid påpekes at eiendommen var egnet for boligformål, den var i bra stand og godt vedlikeholdt. Salget får likevel preg av å være et tomtesalg, siden meningen var å rive de eksisterende bygningene etter salget. Skattyter forsøkte heller ikke å prissette boligen. Det kunne dermed se ut som om det ikke var interessant for selger å selge eiendommen til boligformål, da prisen ble høyere ved et tomtesalg. Salget ble dermed betraktet som et tomtesalg.

For at salg av tomt skal utløse skatteplikt, må tomten anses som realisert og skattyter må ha oppnådd en gevinst som følge av salget. Realisasjonsbegrepet er nærmere forklart i 3.1.3. Gevinst ved salg av boligeiendommer. Gevinsten beregnes også etter de samme prinsipper som for egen bolig og fritidseiendom. Beregningen kan imidlertid bli mer komplisert dersom bare en del av eiendommen som selges, betraktes som tomt. Dette vil jeg belyse ved hjelp av et eksempel, der det forutsettes at boligens naturlige arronderte areal er på ett mål.

For noen år tilbake kjøpte Per Normann en enebolig med en tilhørende fem mål stor tomt til kr 3 000 000. Per har nå solgt eiendommen for kr 3 600 000. Gevinsten ved salg av boligen med arrondert tomt på ett mål er skattefri, da det antas at Per oppfyller kravene i unntaksregelen i sktl § 9-3, 2. ledd. Den delen av gevinsten som kan tilskrives den resterende tomten på fire mål er imidlertid skattepliktig. Når skattepliktig gevinst skal beregnes må inngangsverdien på 3 000 000 og utgangsverdien på kr 3 600 000 fordeles på tomt og bolig i forhold til relativ omsetningsverdi. Jfr. Zimmer (2009b). Jeg antar her at tomtens omsetningsverdi er 20 prosent av eiendommens totale omsetningsverdi. Tomtens inngangsverdi vil dermed være kr 600 000<sup>3</sup>, mens utgangsverdien er på kr. 720 000<sup>4</sup>. Skattepliktig gevinst vil da være kr 120 000<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> 3 000 000 x 20 % = 600 000

<sup>4</sup> 3 600 000 x 20 % = 720 000

<sup>5</sup> 720 000 – 600 000

I likhet med annen inntekt av fast eiendom er gevinst ved salg av tomt i utgangspunktet kapitalinntekt. Gevinsten kan imidlertid bli betraktet som virksomhetsinntekt dersom tomten enten har tilknytning til virksomhet eller det kan konstateres virksomhet ut fra aktivitetens omfang og varighet. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er nærmere forklart under 3.1.2. Avkastning av fast eiendom og 3.1.3. Gevinst ved salg av boligeiendommer. Jeg vil starte med å utdype tilfeller der en tomt har tilknytning til virksomhet. Fremstillingen vil her gjelde tilfeller der tomt anses som driftsmiddel i virksomhet.

En tomt er et varig og betydelig formuesobjekt. Tomten kan dermed bli betraktet som driftsmiddel i virksomhet dersom den er anskaffet eller benyttet til bruk i næring. (Berg-Rolness, 2009). Skattyters intensjoner ved anskaffelsen, slik de fremtrer utad, kan dermed være avgjørende. Men dersom tomten ikke blir brukt over et langt tidsrom, kan det føre til at den mister karakteren av å være et driftsmiddel. Dette fremgår av høyesterettsdommen Rt 1981 s. 534.

I denne dommen ble tomten ansett som driftsmiddel i næring til tross for at den ikke hadde vært benyttet til slikt formål i en periode på 55 år. Avgjørelsen ble basert på en totalvurdering av formålet ved ervervet, bruken og selskapets aktivitet i perioden tomten ikke ble benyttet. I dette tilfellet ble tomten ervervet med sikte på å nyttes i næringsvirksomheten, noe den også ble benyttet til innenfor et visst tidsrom. Vesentlig for vurderingen var også at selskapet hadde hatt store anstrengelser i form av planer og lignende i perioden da tomten lå ubenyttet. Planene hadde som siktemål å gjenoppta driften på tomten, og dermed få benytte tomten til dets egentlige formål. Konklusjonen ble på bakgrunn av dette at tomten fortsatt skulle anses som driftsmiddel i næring.

Salg av tomt kan også anses som næringsvirksomhet dersom aktiviteten har et visst omfang og varighet. Jeg vil belyse dette med noen eksempler fra rettspraksis. I Utv 1996 s. 616 ble salg av fast eiendom beskattet som virksomhetsinntekt. I dette tilfellet dreide aktiviteten seg om opparbeidelse og salg av tomter. Avgjørende for dette resultatet var, for det første, at skattyter hadde utført et betydelig arbeid i forbindelse med kjøp, omregulering, opparbeidning og salg, noe som ifølge retten representerte en virksomhet.

For det andre hadde skattyter tatt en økonomisk risiko ved selv å omregulere området, som peker i retning av virksomhet, da det er atypisk for passiv kapitalplassering. Også i Utv 1991

s. 673 ble det konstatert virksomhet ved salg av tomter. Aktiviteten rundt tilrettelegging av totalt tretten tomter for salg var omfattende. Tomter skulle opparbeides fra råtomtareal til ferdige byggetomter. En aktivitet av et slikt omfang må ifølge retten beskrives som virksomhet. Det påpekes imidlertid at det også forutsettes en viss aktivitet ved salg av kun en tomt, gevinsten vil ikke anses som virksomhetsinntekt av den grunn. For at slikt skal være tilfelle må aktiviteten være av en viss art og styrke.

## 3.2. Tilfeldig inntekt av fast eiendom

### 3.2.1. Innledning

I tilknytning til beskatning av inntekt av fast eiendom vil det være aktuelt å se på tilfeldig inntekt i form av arv eller gave. Hovedregelen om inntekt finnes i sktl § 5-1. Tilfeldig inntekt behandles videre særskilt i Sktl § 5-50. Formuesforøkelse ved arv eller gave regnes ikke som inntekt etter bestemmelsens 3. ledd. Berg-Rolness (2009) kommer med en dypere forklaring på dette. Han påpeker at arv og gave faller utenfor de alminnelige beskatningshjemler fordi det normalt ikke foreligger noen motytelse, det vil si at handlingen er ensidig begunstigende. Skatteplikt kan imidlertid oppstå i tilfeller der det foreligger en form for motytelse.

I denne fremstillingen vil det skilles mellom arv og gave. Begrepet *arv* tolkes i høyesterettsdommen RT 1957 s. 1087 som erverv ved dødsfall. Ut fra dommen vil gaver til barn eller andre som har rett til arv omfattes av uttrykket *gave*. Fremstillingen tar dermed utgangspunkt i at arveforskudd ikke vil behandles som arv, men som gave. En forklaring på dette kan, ifølge dommen, være at ved arveforskudd kan giveren ta skattemessige hensyn ved å stå fritt til å velge tidspunktet for overdragelsen.

### 3.2.2. Arv

Arv anses ikke som skattepliktig inntekt for arvingen, men arvingen må som hovedregel betale arveavgift av ervervet. Arv fra ektefelle eller samboer er imidlertid fritatt for avgiftsplikt etter arveavgiftsloven (heretter kalt aal) § 4.

Ved arv av fast eiendom gjelder et diskontinuitetsprinsipp. Dette innebærer ifølge Brudvik (2010) at inngangsverdien for arvingen settes til omsetningsverdien ved ervervet, uavhengig av hva som var arvelaters inngangsverdi. Sktl § 9-7 setter imidlertid en øvre grense for denne inngangsverdien. Etter denne bestemmelsen kan inngangsverdien ikke settes høyere enn det beløpet som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen. Ved arveavgiftsberegningen skal eiendommen verdsettes til den antatte salgsverdi når rådigheten erverves. Jfr. Aal §§ 5 og 11. Betydningen gjør seg gjeldende i forbindelse med gevinstberegning ved salg av eiendommen på et senere tidspunkt. Dette forklares nærmere i form av eksempelet nedenfor.



Per Normann har arvet en enebolig etter sin far, Ola, som nylig gikk bort. Denne fordelingen er ikke skattepliktig for Per, men han må betale arveavgift av arvet. Ola hadde en inngangsverdi på boligen på kr 1 200 000. Inngangsverdien for Per skal imidlertid settes til omsetningsverdien ved arvet, som antas å være kr 1 900 000.

Som følge av dette får Per en oppskrivningsrett, ved at verdistigningen på kr 700 000 i Ola's eiendommen regnes som skattefri. Dersom Per selger boligen for kr 2 100 000, vil skattepliktig gevinst være kr 200 000, i forhold til kr 1 000 000, ved å benytte Ola's inngangsverdi. Dette forutsatt at gevinsten ikke er å regne som skattefri etter unntaksreglene i sktl § 9-3, 2. ledd. Per kan nemlig ikke påberope seg Ola's bruks- og eiendommen, for å oppnå skattefri gevinst ved salg, denne må han opptjene selv, Jfr. Zimmer (2009b). Effekten blir imidlertid motsatt dersom omsetningsverdien reduseres i løpet av Ola's eiendommen. Per vil da få en lavere inngangsverdi enn Ola, og skattepliktig gevinst vil da bli større for Per. Arveavgiftsgrunnlaget settes til antatt omsetningsverdi, jfr. Ot. Prp.nr. 16 (1991-1992). Inngangsverdiens øvre grense er dermed kr 1 900 000.

I Høyesterettsdommen, Rt 1960 s. 782, oppklares det hvilken omsetningsverdi som skal legges til grunn ved fastsettelse av inngangsverdien på arvede eiendommer. I dommen konstateres det at det er omsetningsverdien på tidspunktet for arvelaters død som skal legges til grunn. Avgjørende for dette utfallet var det faktum at eiendomsretten til arvingene ble aktuell på tidspunktet for arvelaters dødsfall, og dette ble da tidspunktet for arvelatelsen. I dommen oppsto det tvil da boet først mange år senere enn arvelaters død, ble tilbakelevert til arvingene. Boet hadde fram til dette stått under offentlig skiftebehandling, idet det var umyndige arvinger i boet.

Arveavgiftsgrunnlaget ble imidlertid fastsett på det tidspunkt da boet ble tilbakelevert til arvingene mange år senere. Hjemmel for dette finnes i aal. § 9, bokstav b. Konsekvensen ble at arveavgiftsgrunnlaget ble høyere enn inngangsverdien for arvingene. Ved salg ble dermed arvingene utsatt for dobbeltbeskatning av differansen mellom arveavgiftsgrunnlaget og inngangsverdien, da denne summen ble belastet med arveavgift i tillegg til å bli gevinstbeskattet.

### 3.2.3. Gave

Gaver anses heller ikke som skattepliktig inntekt for mottakeren. Mottakeren har imidlertid plikt til å svare arveavgift av fordelene dersom personen er arveberettiget etter loven. Jfr. Brudvik (2010). Gavetransaksjonen vil ikke utløse skatteplikt eller fradragsrett for giveren, da gaver ikke omfattes av realisasjonsbegrepet, etter sktl §§ 5-1, 2. ledd og § 9-2. Skatteplikt og fradragsrett kan imidlertid oppstå for giveren i tilfeller der det foreligger en form for motytelse. Vederlaget må i slikt tilfelle være mer enn bare en symbolsk størrelse, for at realisasjon skal foreligge.

I Høyesterettsdommen Utv 2001 s. 429, tas det stilling til hva som skal regnes som en symbolsk størrelse. Etter dommen inngår gavesalg i realisasjonsbegrepet, mens gave faller utenfor. Betydningen gjør seg gjeldende da tap ikke er fradragsberettiget ved gave, og gevinst ikke er skattepliktig. Videre fremgår det av dommen at overdragelsen er gave når vederlaget er symbolsk. Hvorvidt vederlaget er symbolsk eller ikke, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. I dommen legges det vekt på en uttalelse fra finansdepartementet, Utv 1994 s. 1426. Det fremgår av denne uttalelsen at det foreligger en gave dersom vederlaget er symbolsk i forhold til omsetningsverdien. Dette utdypes av Skatteetaten (2010), som forklarer at et vederlag på mindre enn 5 % av omsetningsverdien, som utgangspunkt skal anses som symbolsk. Dette er et synspunkt som også er lagt til grunn i forarbeidene, Ot.prp. nr. 86 (1997-1998). Dommens utfall ble at vederlaget var bare en symbolsk størrelse, med den konsekvens at tapet ikke var fradragsberettiget.

På samme måte som ved arv, gjelder diskontinuitetsprinsippet når inngangsverdien skal fastsettes i tilfeller der fast eiendom gis som gave. Ifølge Ot. Prp.nr. 16 (1991-1992) kan det som følge av dette foreligge en misbruksfare, i form av at fast eiendom, som ikke oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon, gis til barn like før eiendommen selges ut av familien. På denne måten blir skattepliktig gevinst redusert. I slike tilfeller kan ulovfestet gjennomskjæring komme på tale, forutsatt at formålet med gaveoverføringen var å spare skatt. I et slikt tilfelle regnes ikke overføringen for å være reell, og skattemessig vil det da ses bort fra barnet som mellomledd ved salg av eiendommen. I denne forbindelse vil det derfor være interessant å undersøke hva som skal til for at gaven regnes som overført til mottakeren, dette følger av fremstillingen nedenfor.

Ifølge aal § 2, anses gaven som ytet når giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten, eller den vesentlige rådigheten over eiendommen. Temaet blir videre forklart av Zimmer (2009b) som tar stilling til hvem som skal tilordnes inntekt fra eiendommen. Det fremgår av Zimmer (2009b, s. 11) at *”Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten”*.

Dette utdypes videre i Utv 1996 s. 85, der et vesentlig spørsmål i forhold til hvem som skal anses som den berettigede etter de underliggende, reelle, forhold er hvem som bærer den økonomiske risikoen. Hvorvidt overdragelsen kan anses som reelt gjennomført eller ikke står sentralt ved denne vurderingen. Det finnes ingen fasitsvar på når eiendommen reelt sett er overført. Dette må vurderes i hvert enkelt tilfelle, der flere forhold tas i betraktning. I dommen ble det vektlagt at det var foreldrene som hadde fullstendig faktisk, juridisk og økonomisk risiko og kontroll over eiendommen. Sønnens handlefrihet var etter rettens skjønn meget begrenset, noe som resulterte i at foreldrene ble ansett for å være berettiget etter de underliggende forholdene.

### 3.3. Skattemessige konsekvenser for inntekt av fast eiendom i utlandet

#### 3.3.1. Innledning

Denne fremstillingen vil ta utgangspunkt i personer som er bosatt i Norge, og har fast eiendom i utlandet. Ifølge sktl § 2-1, 9. ledd gjelder skatteplikten til Norge all inntekt her i landet og i utlandet. Inntekt av fast eiendom i utlandet er etter denne regelen skattepliktig til Norge. Dobbelbetskatning kan i et slikt tilfelle oppstå, dersom staten der eiendommen ligger også har beskatningshjemmel. Regler for å forebygge dobbeltbeskatning finnes i norsk intern rett i tillegg til i skatteavtalene som Norge har med andre stater. Jfr. Zimmer (2009a). Ifølge Berg-Rolness (2009) finnes det to metoder som anvendes i praksis for å unngå denne dobbeltbeskatningen. Disse betegnes som Unntaksmetoden<sup>6</sup> og kreditmetoden<sup>7</sup>.

Det fremgår av skatteavtalene hvilket av de to landene som skal ha rett til å skattlegge. For utleieinntekt og gevinst ved salg av fast eiendom er det i henhold til Zimmer (2009a) et hovedprinsipp at staten der eiendommen ligger har beskatningsretten. Forklaringen ligger i at inntekten er nært knyttet til denne staten. Dette gjelder også renter på lån i tilknytning til fast eiendom i utlandet. Norge har dermed sagt fra seg sin skattleggingsrett. (Zimmer 2009a). Det fremgår også av skatteavtalene om det er kreditmetoden eller unntaksmetoden som skal benyttes.

Reglene i sktl §§ 16-20 til 16-26 har som siktemål å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning, og bygger på kreditprinsippet. Disse reglene gjelder uavhengig av om Norge har skatteavtale med den andre stat eller ikke, men er bare aktuelle i forbindelse med skatteavtale dersom det er kreditmetoden som benyttes. Reglene anvendes da ved beregning av kredit i henhold til skatteavtalene. De kommer også til anvendelse dersom skatteavtale ikke foreligger med annen stat.

---

<sup>6</sup> Betegnes også som fordelingsmetoden eller eksempljonsmetoden, jfr. Zimmer (2009a)

<sup>7</sup> Betegnes også som godtgjørelsesmetoden, jfr. Zimmer (2009a)

### 3.3.2. Forskjeller ved bruk av kreditmetoden og unntaksmetoden

Kreditmetoden går ut på at Norge skattlegger all inntekt både her i landet og i utlandet. Skattyter vil deretter få fradrag for den skatten som er betalt til staten der eiendommen ligger. Ved å benytte denne metoden vil inntekten fortsatt anses som skattepliktig i Norge, til tross for at Norge har sagt fra seg sin skattleggingsrett. Zimmer (2009b). Inntekt og fradrag fastsettes da etter norske interne regler, som om eiendommen lå i Norge. Unntaksmetoden går imidlertid ut på at Norge unnlater å beskatte inntekt fra fast eiendom i utlandet. I dette tilfellet er det bare staten der eiendommen ligger som beskatter inntekten, og inntekten anses da ikke som skattepliktig til Norge. Ved bruk av denne metoden kommer den andre statens interne regler om inntekt og fradrag i tilknytning til fast eiendom til anvendelse. Jfr. Zimmer (2010). Det vil dermed kunne få store skattemessige konsekvenser for skattyter når dobbeltbeskatning unngås ved anvendelse av unntaksmetoden i forhold til ved kreditmetoden.

Betydningen gjør seg gjeldende ved utleie og salg av fast eiendom i tilfeller der unntaksmetoden anvendes og utleieinntekt eller gevinst skattlegges etter andre regler i kildestaten enn i Norge. Videre får det konsekvenser for skattytere som har lån på fast eiendom i utlandet. Det må da foretas en fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag mellom Norge og staten der eiendommen ligger. Gjeld og gjeldsrenter som ut fra en beregning faller på utlandet vil ikke være fradragsberettiget i Norge, i henhold til Skatteetaten (2010). Dette vil si at skattyter bare får begrenset fradrag for slike kostnader i Norge, Jfr. Sktl § 4-31, 1. ledd. Gjeld og gjeldsrenter som anses å falle på utlandet behandles dermed etter den andre stats intern rett. Skattytere som har lån på fast eiendom i utlandet hvor kreditmetoden benyttes for å unngå dobbeltbeskatning, vil imidlertid få fullt fradrag for gjeld og gjeldsrenter i Norge, hvor slike kostnader er fradragsberettiget i sin helhet.

Dette kan utgjøre vesentlige utslag i skattyters skattebelastning, da fradragsretten for renter på boliglån i mange land er redusert eller totalt opphevet. Dette gjelder for eksempel Tyskland, Canada og Australia, der fradragsretten er opphevet, og USA, Storbritannia og Finland der fradragsretten er redusert, Jfr. Zimmer (2009b). Skattyter risikerer dermed redusert fradrag for gjeld og gjeldsrenter, dersom unntaksmetoden anvendes for å unngå dobbeltbeskatning. Ut fra Skatteetaten (2010) kan jeg se at Tyskland og USA er eksempler på land som bruker unntaksmetoden som hovedregel. Dette betyr at skattytere med fast eiendom i disse landene, ikke har like stor mulighet til å fradragsføre gjeld og gjeldsrenter, som det de ville hatt dersom eiendommen lå i et land som benyttet kreditmetoden.

Det kan også være interessant å oppklare hvilke andre land som anvender unntaksmetoden i skatteavtale med Norge. Norge har tidligere benyttet unntaksmetoden som hovedregel, men skiftet til kreditmetoden etter skattereformen 1992. Denne metoden benyttes nå for å unngå dobbeltbeskatning i over halvparten av Norges skatteavtaler, Jfr. Skaar (2006). En oversikt over hvilke metoder de forskjellige landene benytter som hovedregel, finnes under vedlegg 1.

### **3.3.3. Beregning av gjeldsrenter og formue**

Når unntaksmetoden benyttes vil skattyters fradrag for gjeld og gjeldsrenter på fast eiendom begrenses etter reglene i sktl §§ 4-31 og 6-91, jfr. bestemmelsenes 1. ledd. Fradrag for skattyters gjeld skal fordeles mellom Norge og annen stat i henhold til sktl § 4-31. Videre skal gjeldsrenter fordeles etter sktl § 6-91. Etter bestemmelsenes 3. ledd, får skattyter ikke fradrag i Norge for gjeld og gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom, og eiendeler i virksomhet i utlandet og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på ligningsmessig verdi. Er skattyter regnskapspliktig, verdsettes fast eiendom og eiendeler i virksomhet i utlandet, samt skattyters øvrige eiendeler etter bokført verdi i regnskapet oppgjort i samsvar med regnskapsloven, jfr. Bestemmelsenes 2. ledd.

Rt 1996 s. 1629 presiserer at for å få riktig fordelig av gjeld og gjeldsrenter må man sammenligne formuesverdiene i Norge og i utlandet etter de samme prinsippene. Faste eiendommer i utlandet skal derfor verdsettes ligningsmessig på samme måten som i Norge. For å illustrere fordeling av gjeld og gjeldsrentefradrag mellom Norge og utlandet, vil jeg komme med et eksempel.

Per Norman har totale eiendeler, etter ligningstakst ved inntektsårets utgang, på kr 3 500 000. Eiendelene består av en boligeiendom i Norge, til ligningstakst på kr 2 800 000, og en leilighet i Tyskland, til ligningstakst på kr 700 000. Per's totale lån er på kr. 3 200 000. Ved inntektsårets utgang har han betalt kr 160 000 i gjeldsrenter på lånet.

I skatteavtalen mellom Tyskland og Norge er det unntaksmetoden som benyttes for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning. Dette vil si at Per er skattepliktig for inntekt fra leiligheten til Tyskland. Per vil dermed ikke få fradrag for gjeld og gjeldsrenter som forholdsmessig faller på utlandet, i Norge. Per vil heller ikke få fradrag for gjeldsrentene i Tyskland, der fradragsretten er opphevet. Som vi kan se utgjør eiendommen i Norge 80 prosent av Per's

totale eiendeler, mens leiligheten i Tyskland utgjør prosent. Per vil dermed få fradrag for 80 prosent av gjelden i Norge, som tilsvarer kr 2 560 000. I tillegg til 80 prosent av gjeldsrentene, som tilsvarer kr 128 000. Hadde leiligheten heller befunnet seg i Thailand, der kreditmetoden benyttes, ville Per fått fradrag for hele gjelden på kr 3 200 000 og gjeldsrentene på kr 160 000 i Norge.

## **3.4. Tap – Fradragsberettigede kostnader**

### **3.4.1. Innledning**

I denne delen av oppgaven vil jeg se på hvilke kostnader som kan komme til fradrag i inntekt av fast eiendom, og i hvilken utstrekning tap ved salg av fast eiendom er fradragsberettiget. Ifølge Berg-Rolness (2009) bygger skatteretten på et symmetriprinsipp. Dette vil si at dersom en inntekt er skattepliktig, vil en tilhørende kostnad være fradragsberettiget. Tilsvarende gjelder også for gevinst ved salg. Et eventuelt tap vil være fradragsberettiget, dersom gevinsten ville vært skattepliktig. Skattytere som har inntekt av fast eiendom i utlandet, vil heller ikke få fradrag for kostnader eller tap her i landet, med mindre inntekten er skattepliktig til Norge, Jfr. Sktl § 6-3, 5. ledd.

### **3.4.2. Vilkår for fradrag for kostnader**

Hovedregelen om fradrag finnes i sktl § 6-1. Ut fra denne bestemmelsen gis det fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. At kostnaden må være pådratt vil ifølge Zimmer (2009b, s. 174) si at det må ”foreligge en oppofrelse av en fordel”. Dette vil forekomme dersom skattyters formuesstilling reduseres som følge av en utbetaling eller ved at eiendeler reduseres i verdi. I denne oppgaven vil en oppofrelse i form av utbetaling være det sentrale. Avskrivninger kompenseres for verdireduksjon av eiendeler, og siden boliger og tomter ikke skal avskrives, vil dette temaet falle utenfor målet med denne oppgaven.

Et viktig skille går mellom utbetalinger som reduserer skattyters formuesstilling og utbetalinger som endrer den. Vedlikehold og påkostning på bolig vil her være det sentrale. Vedlikehold betegnes som kostnader som reduserer skattyters formuesstilling. Slike kostnader kan komme til fradrag i leieinntekt, dersom inntekten er skattepliktig, jfr. Sktl § 6-11.

Vedlikeholdskostnader er kostnader til utbedring av slitasje på boligen. Slike kostnader har som formål å få boligen opp i samme standard som den tidligere har hatt. Dagens metoder kan her brukes, forutsatt at det er snakk om samme standard som opprinnelig og det eksisterer et behov for vedlikehold, Zimmer (2009b). Dette vil for eksempel si at dersom boligen opprinnelig hadde vinduer av høy standard, kan det benyttes vinduer som tilsvarer høy standard i dag, samtidig som det blir betraktet som vedlikehold.



Påkostning er kostnader som endrer skattyters formuesstilling. Slike kostnader skal aktiveres ved at de legges til eiendommens inngangsverdi. Utbetalingen vil på denne måten komme til fradrag ved salg av eiendommen, forutsatt at salget er skattepliktig. For at utbetalingen skal kunne aktiveres må den medføre en varig verdi for skattyter. Kostnader til påkostning er kostnader som medfører standardforbedring av eiendommen, (Zimmer, 2009b). Når det skal avgjøres om boligen har fått en høyere standard må det ifølge Utv 1975 s. 586a, tas hensyn til byggebransjens utvikling. Dette vil for eksempel si at dersom boligen opprinnelig hadde vinduer av middels standard, vil det ved å benytte vinduer av høy standard i dag medføre en standardheving.

I enkelte tilfeller kan det foreligge tvil om hvilken tidligere standard som skal legges til grunn for vurderingen. Dette gjelder spesielt i forbindelse med eierskifte. En avgjørelse på området er tatt av Høyesterett i dommen Rt 1940 s. 594. Her påpekes det at den nye eieren skal ha samme rett til fradrag som det den tidligere eieren ville hatt. Det er den stand eiendommen engang har vært i på en tidligere eiers hånd som skal være utgangspunktet for bedømmelsen.

I tillegg til at leieinntekten må være skattepliktig for at vedlikeholdskostnader skal være fradragsberettiget, er det også andre forhold som er avgjørende for fradragsretten. For det første vil fradragsretten begrenses av sktl § 7-10 ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter. Etter denne bestemmelsen gis det bare fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil kr 10 000. Deretter reduseres fradraget for de resterende kostnadene med ti prosent for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene. For det andre kan fradraget begrenses dersom kostnaden består av en kombinasjon mellom vedlikehold og påkostning. Fradrag gis bare for kostnader som kan tilskrives opprettholdelse av standarden, mens det resterende beløpet må aktiveres. Tilslutt kan fradragsretten falle helt bort ved utleie mindre enn halve inntektsåret, Jfr. Sktl § 7-10, eller dersom utbedringene er så omfattende at det ikke er snakk om samme boligen lenger.

Grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning kan ha betydning for skattyters skattebelastning. Dette gjelder særlig i tilfeller der leieinntekt er skattefri, mens gevinst ved salg av boligen karakteriseres som skattepliktig. Vedlikeholdskostnader vil i et slikt tilfelle ikke komme til fradrag, mens utgifter til påkostning kommer til fradrag ved salg. Dette vil jeg utdype med et eksempel.

Per Normann har nylig kjøpt en eldre enebolig med kjellerleilighet. Per benytter første og andre etasje, til eget bruk. Utleieverdien av de to øverste etasjene er høyere enn det den er for leiligheten, og leieinntekten fra leiligheten kan da karakteriseres som skattefri. Vinduene i leiligheten begynner å bli dårlige, og Per ønsker å skifte fra to lags til tre lags vindu. Dersom kostnadene blir betraktet som vedlikehold vil ikke Per få fradrag for kostnadene, da utleieinntekten er skattefri. Dersom Per velger å selge boligen før vilkårene for skattefri realisasjon i sktl kapittel 9 er oppfylt, vil han få fradrag for kostnadene dersom utskiftingen blir betraktet som påkostning. For at Per skal få fradrag for kostnadene, er han dermed avhengig av at de betegnes som påkostning.

I tillegg til vedlikeholdskostnader, vil typiske fradragsberettigede kostnader ved utleie være forsikring, i henhold til sktl § 6-11, og prosesskostnader i tilknytning til leieinntekten. For andre kostnader må fradragsretten bedømmes særskilt etter bestemmelsen i sktl § 6-1, 1. ledd. Jfr. Zimmer (2009b).

#### **3.4.3. Vilkår for fradrag for Tap**

Gevinst ved salg av eiendommer som ikke oppfyller kravene i sktl § 9-3 er skattepliktig. I henhold til symmetriprinsippet vil et tilsvarende tap være fradragsberettiget. Dette fremgår også av sktl §§ 6-2 og 9-4. Tapet vil oppfylle vilkårene i sktl § 6-1, siden det er en kostnad som er pådratt til inntekts ervervelse. På samme måte som vist for gevinster utgjør tapet differansen mellom inngangsverdien og utgangsverdien. Som påpekt tidligere skal boliger og tomter ikke avskrives. Ved at det gis fradrag for tap ved realisasjon, vil verdireduksjon på eiendommen allikevel komme til fradrag i form av tapet. Dette kan forklares med at verdireduksjonen da oppfres, Jfr. Zimmer (2009b).

Tap som oppstår når fast eiendom gis som gave, er ikke fradragsberettiget, siden fradrag kun gis ved realisasjon av fast eiendom. Dette fremgår av sktl § 6-2, 1. ledd. For gavesalg vil giveren få fradrag for det reelle tapet, ikke for gaveelementet. Det reelle tapet finnes som differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdien. Skatteetaten (2010), Dette vil jeg utdype med et eksempel.

For noen år tilbake kjøpte Per en hytte på landet for kr 800 000. Hyttens omsetningsverdi har nå sunket til kr 700 000, Per selger hytten til sin nabo for kr 550 000. Per vil få fradrag for det

reelle tapet på kr 100 000, som består av differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdien. Han vil ikke få fradrag for gaveelementet på kroner 150 000, som vil si differansen mellom omsetningsverdien og vederlaget på kr 550 000.

## 4. Konklusjon

Oppgavens problemstilling var å foreta en teoretisk utredning av hvordan inntekt av fast eiendom skal beskattes. Det sentrale har vært å finne ut hvordan fordeler fra bolig- og fritidseiendommer, samt tomter, skal beskattes i forskjellige tilfeller. I oppgaven tas det stilling til hva som skal til for at inntektene blir regnet som skattefrie og avgrensingsproblematikken mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt. Jeg har også undersøkt hvordan tilfeldig inntekt i form av arv og gave, samt inntekt av fast eiendom i utlandet skal beskattes. Tilslutt har jeg drøftet vilkårene for fradrag for kostnader og tap ved utleie og salg av fast eiendom.

Konklusjonen jeg kan trekke ut fra denne problemstilling er, for det første, at inntekt av fast eiendom vil være skattefri i den utstrekning det fremgår av unntaksreglene i sktl kapittel 7 og 9. Avgjørelsen avhenger av om vilkårene i bestemmelsene kan anses som oppfylt eller ikke. Denne avgjørelsen kan være vanskelig i enkelte tilfeller, og bestemmelsene må dermed tolkes ut fra de forskjellige rettskildene, for å finne frem til hva som er gjeldende rett. Når det gjelder formuesforøkelse ved arv eller gave er slike fordeler skattefrie for mottakeren, Jfr. sktl § 5-50, men mottaker kan risikere å måtte betale arveavgift av arvet.

For det andre kan jeg konkludere med at grensen mellom kapital og virksomhetsinntekt av fast eiendom må foretas ut fra kriteriet om aktivitetens omfang og varighet. Det kreves et visst omfang og varighet for at aktiviteten skal kunne karakteriseres som virksomhet. I forbindelse med utleie er det som regel kriteriet om aktiviteten omfang som er avgjørende, da varighetskravet som regel er oppfylt. Ved salg vil imidlertid varighetskravet i større grad være avgjørende, da slik aktivitet i mange tilfeller kan være kortvarig. Gevinst ved salg av tomt kan i tillegg bli betraktet som virksomhetsinntekt dersom tomten har virksomhetstilknypning.

For skattytere som har inntekt av fast eiendom i utlandet, skal inntekten unntas fra beskatning i Norge, dersom unntaksmetoden benyttes for å avverge dobbeltbeskatning. Inntekten vil anses som skattepliktig til Norge i tilfeller der det er kreditmetoden som benyttes.

Når det gjelder temaet om hvilke kostnader som kan komme til fradrag, står skattelovens symmetriprinsipp helt sentralt. Dette vil si at dersom en utleieinntekt er skattepliktig vil en

tilhørende kostnad være fradragsberettiget. Tilsvarende gjelder også ved salg. Hvorvidt en kostnad kan komme til fradrag må videre avgjøres ut fra hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1.

## Litteraturliste

Aarbakke, M. (1990). *Skatt på inntekt*. Oslo: Universitetsforlaget.

Arveavgiftsloven. (1964). *Lov om avgift på arv og visse gaver av 19 juni 1964 nr 14*. Hentet fra

[http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?sDest=gL19640619z2D14&hash=gL19640619z2D14&bid=direct&s\\_terms=arveavgiftsloven](http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?sDest=gL19640619z2D14&hash=gL19640619z2D14&bid=direct&s_terms=arveavgiftsloven)

*Aurora* [Bilde]. (u.år). Hentet fra <http://www.nordbohus.no/node/5>

Berg-Rolness, G. (2009). *Inntekt av virksomhet: Virksomhetsbegrepet i skatteretten*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

BFU 01/07. *Er kjøp og salg av leiligheter virksomhet?* Oslo: Skattedirektoratet. Hentet fra

[http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=088678&terms\\_and=bfu%2001%2007&hilit\\_e=bfu\\*;01;07;](http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=088678&terms_and=bfu%2001%2007&hilit_e=bfu*;01;07;)

BFU 04/03. *Spørsmål om boligeiendom skal anses som tomannsbolig som prosentlignes eller flermannsbolig som direktelignes (skatteloven § 7-1 og § 7-10)*. Oslo:

Skattedirektoratet. Hentet fra

[http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=092441&terms\\_and=bfu%2004%2003&hilit\\_e=bfu\\*;04;03;](http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=092441&terms_and=bfu%2004%2003&hilit_e=bfu*;04;03;)

BFU 09/06. *Ektefellers forhold ved vurderingen av om det drives virksomhet ved utleie av leiligheter (Skatteloven §5-30 første ledd)*. Oslo: Skattedirektoratet. Hentet fra

[http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=092140&terms\\_and=bfu%2009%2006&hilit\\_e=bfu\\*;09;06;](http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=092140&terms_and=bfu%2009%2006&hilit_e=bfu*;09;06;)

Brudvik, A. J. (2010). *Skatterett for økonomer*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Cappelen Damm (u.å.). *Juridisk metode* [Paragraf 1]. Hentet fra

<http://paragraf1.cappelendamm.no/c165513/sammendrag/vis.html?tid=205854>

Eckhoff, T. & Helgesen, J. E. (2001) *Rettskildelære*. Oslo: Universitetsforlaget.

NOU 1999: 25. (1999). *Samboerne og samfunnet*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste. Hentet fra

[http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=000431&terms\\_and=NOU%201999%2025%20Samboerne%20og%20samfunnet&hilit\\_e=NOU\\*;1999\\*;25;Samboerne\\*;og;samfunnet\\*;](http://abo.rettsdata.no/browse.aspx?grid=000431&terms_and=NOU%201999%2025%20Samboerne%20og%20samfunnet&hilit_e=NOU*;1999*;25;Samboerne*;og;samfunnet*;)

Ot.prp. nr. 4 (1986-1987). *Skatteopplegget for 1987 – Lovendringer*. Oslo: Finans- og tolldepartementet. Hentet fra

[http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=002294&bid=direct&s\\_terms=Ot.prp.%20nr.%204%201986-1987](http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=002294&bid=direct&s_terms=Ot.prp.%20nr.%204%201986-1987)

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992). *Oppfølging av skattereformen 1992*. Oslo: Finans- og tolldepartementet. Hentet fra

[http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=002245&bid=direct&s\\_terms=Ot.prp.%20nr.%2016%201991-1992](http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=002245&bid=direct&s_terms=Ot.prp.%20nr.%2016%201991-1992)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998). *Ny skattelov*. Oslo: Finans- og tolldepartementet. Hentet fra

[http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=001635&bid=direct&s\\_terms=Ot.prp.%20nr.%2086%201997-1998](http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=001635&bid=direct&s_terms=Ot.prp.%20nr.%2086%201997-1998)

Ot.prp. nr. 92 (2004-2005). *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv*. Oslo: Finansdepartementet. Hentet fra

[http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=000931&bid=direct&s\\_terms=Ot.prp.%20nr.%2092%202004-2005](http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=000931&bid=direct&s_terms=Ot.prp.%20nr.%2092%202004-2005)

Per Helge Stoveland. (26.04.2010). *Kapittel 7. Særregler om inntekt fra egen bolig eller fritidsbolig*. [Gyldendal Rettsdata]. Hentet fra

<http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?sDest=gL19990326z2D14>

Rt 1925 s. 862. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1925 862*

Rt 1932 s. 233. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1932 233*

Rt 1935 s. 509. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1935 509*

Rt 1940 s. 594. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1940 594*

Rt 1957 s. 1087. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1957 1087*

Rt 1960 s. 782. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1960 782*

Rt 1964 s. 1241. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1964 1241*

Rt 1973 s. 931. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1973 931*

Rt 1977 s. 1264. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1977 1264*

Rt 1981 s. 534. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1981 534*

Rt 1985 s. 319. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1985 319*

Rt 1996 s. 1629. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1996 1629*

Rt 1996 s. 932. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 1996 932*

Rt 2001 s. 282. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 2001 282*

Rt 2007 s. 1822. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 2007 1822*

Rt 2007 s. 644. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 2007 644*

Rt 2010 s. 979. Norges Høyesteretts – dom. *Norsk Retstidende 2010 979*

Skaar, A. A. (Red.). (2006). *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Skatteetaten (2010). *Lignings-ABC: 2009/10*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Skatteloven. (1999). *Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr 14*. Hentet fra [http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?sDest=gL19990326z2D14&hash=gL19990326z2D14&bid=direct&s\\_terms=skatteloven](http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?sDest=gL19990326z2D14&hash=gL19990326z2D14&bid=direct&s_terms=skatteloven)

Utv 1975 s. 586a. 23.09.75. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1975 586a.*

Utv 1989 s. 754. *Gevinstbeskatning av sekundærbolig. Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1989 754.*

Utv 1991 s. 673. Sktl. § 42, første ledd, jfr. § 43, fjerde og femte ledd. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1991 673*

Utv 1994 s. 1243. Sktl.§ 42 nr. 9. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1994 1243.*

Utv 1994 s. 1426. *Tapsfradrag ved overdragelse av aksjer. Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1994 1426.*

Utv 1995 s. 1168. Sktl. § 45 første ledd, jfr. § 43, annet ledd, bokstav d. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1995 1168.*

Utv 1996 s. 1153. *Fristavbrudd ved beregning av eiers brukstid ved realisasjon av boligeiendom. Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1996 1153.*

Utv 1996 s. 616. Sktl. § 42 første ledd, jfr. § 43 tredje ledd. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1996 616.*

Utv 1996 s. 85. Sktl. § 46, jfr. § 15 første ledd. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1996 85.*

Utv 1999 s. 216. *Realisasjon som innvinningskriterium. Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 1999 216.*

Utv 2001 s. 429. Selsktl. § 5-2. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2001 429.*

Utv 2003 s. 770. Sktl.1911 § 43, 2. og 3. ledd. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2003 770.*

Utv 2005 s. 1303. Sktl. § 5-1 og § 9-3. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2005 1303.*

Utv 2006 s. 1275. Sktl. § 7-1. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2006 1275.*

Utv 2006 s. 556. Sktl. § 9-3. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2006 556.*



Utv 2008 s. 1616. Sktl. § 9-3. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2008 1616.*

Utv 2009 s. 1163. LA-2009-026727. Sktl. § 5-1 og § 5-30. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2009 1163.*

Utv 2009 s. 269. Sktl. § 5-1 og § 9-7. *Dommer, Uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. 2009 269.*

Zimmer, F. (Red.). (2010). *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere.* Oslo: Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2009a). *Internasjonal inntektsskatterett: 4 utgave.* Oslo: Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2009b). *Lærebok i skatterett: 6 utgave.* Oslo: Universitetsforlaget.

## Vedlegg 1

Oversikt over hvilken metode for unngåelse av dobbeltbeskatning som benyttes som hovedmetode i skatteavtalene med de forskjellige land, jfr. Skatteetaten (2010)

### Kreditmetoden:

Albania  
Argentina  
Aserbajdsjan  
Australia  
Bangladesh  
Canada  
Chile  
Danmark  
Estland  
Finland  
Frankrike  
Færøyene  
Gambia  
Grønland  
Hellas  
India  
Irland  
Island  
Japan  
Kasakhstan  
Kypros  
Latvia  
Litauen  
Luxembourg  
Malawi  
Mexico

### Unntaksmetoden:

Barbados  
Belgia  
Benin  
Bosnia Hercegovina  
Brasil  
Bulgaria  
Egypt  
Elfenbenskysten  
Filippinene  
Indonesia  
Israel  
Italia  
Jamaica  
Jugoslavia  
Kenya  
Kina  
Kroatia  
Malaysia  
Malta  
Marokko  
Ned. Antiller  
Pakistan  
Portugal  
Serbia  
Slovenia  
Sri Lanka

Nederland

Nepal

New Zealand

Polen

Romania

Russland

Senegal

Sierra Leone

Singapore

Slovakia

Spania

Storbritannia

Sveits

Sverige

Sør-Afrika

Tanzania

Thailand

Tsjekkia

Uganda

Ukraina

Ungarn

Venezuela

Vietnam

Østerrike

Sør-Korea

Trinidad og Tobago

Tunisia

Tyrkia

Tyskland

USA

Zambia

Zimbabwe