



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Hva skal til for at gevinst ved salg av fullt bebygde bolig- og fritidseiendommer blir beskattet som tomt?

Torbjørn Miklegard

Vår 2024 JUR-3902

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Presisering av oppgavens tema	1
1.2	Aktualitet.....	3
1.3	Metode.....	4
2	Utgangspunktene for beskatning av boliger og fritidsboliger	6
2.1	Beskatning av kapitalgevinster.....	6
2.1.1	Gevinst	6
2.2	Unntaket for bolig- og fritidseiendom.....	8
2.3	Formålet bak skattefritaket for boligeiendom	8
2.3.1	Hensynet til skattyters boligbehov	8
2.3.2	Hensynet til geografisk mobilitet	9
2.4	Formålet bak skattefritaket for fritidsbolig	10
3	Tomteregelen.....	11
3.1	Et unntak fra unntaket	11
3.2	Den historiske utviklingen til beskatningen av tomter.....	11
3.2.1	Anvendelsesområdet til dagens tomteregel har blitt snevrere.....	12
3.3	Formålet bak tomtereglen.....	12
3.4	Tomteregelens struktur.....	14
3.4.1	Realisasjon av tomt - bestemmelsens første punktum	14
3.4.2	Tomteregelens andre punktum og forholdet til første punktum.....	15
3.5	Tomteformål.....	16
4	Egnehetsvilkåret.....	17
4.1	Ordlyden.....	17
4.1.1	Beliggenhet.....	18
4.1.2	Naturlige beskaffenhet	18
4.2	Egnehetsvilkåret skal vurderes objektivt på salgstidspunktet.....	19

4.3	Fysisk egnethet.....	19
4.4	Juridisk egnethet.....	22
4.5	Egnethetsvilkåret må ses i sammenheng med vederlagsvilkåret	23
5	Vederlagsvilkåret	24
5.1	Overordnet og ordlyden	24
5.2	Vederlagsvilkåret skal vurderes objektivt.....	25
5.3	Vederlaget med og uten muligheten for utnyttelse til tomteformål	27
5.4	Momenter i vurderingen av vederlagsvilkåret	28
5.4.1	Strøkets karakter og utvikling	28
5.4.2	Den eksisterende bebyggelses betydning.....	31
5.4.3	Hvordan vederlaget er fastsatt.....	34
5.4.4	Betydningen av subjektive forhold	34
6	Kritikk og synspunkter på dagens tomteregel	37
6.1	Dagens tomteregel er for skjønnsmessig.....	37
6.2	Forslag til endring av tomteregelen.....	38
7	Kilderegister	40
	Lover og forskrifter	40
	Forarbeider	40
	Høyesterettspraksis.....	40
	Underrettspraksis.....	41
	Litteratur.....	41
	Andre kilder.....	42

1 Innledning

1.1 Presisering av oppgavens tema

Temaet for oppgaven er hva som skal til for at gevinst ved salg av en fullt bebygd eiendom, som oppfyller vilkårene til skattefritaket for bolig eller fritidsbolig, blir beskattet etter tomteregelen i skatteloven¹ § 9-3 niende ledd bokstav a.

I norsk skatterett er utgangspunktet at gevinst oppnådd ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 andre ledd. Fast eiendom, herunder både ubebygd og bebygd areal, er formuesobjekt.² Gevinst ved realisasjon av fast eiendom er følgelig i utgangspunktet underlagt skatteplikt.

Fra utgangspunktet om skatteplikt er det angitt særregler i skatteloven kapittel 9 som kan gjøre unntak fra skatteplikten. En av særreglene er skattefritaket for bolig, som inntreffer ved realisasjon av boligeiendom når eieren har eid eiendommen i mer enn ett år, og eieren har brukt eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen, jf. sktl. § 9-3 andre ledd. Skattefritaket gjelder også for fritidsboliger, dersom eieren har brukt boligen som sin egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før salget. I tillegg må realisasjonen finne sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet, og også mer enn fem år etter at fritidsboligen enten ble tatt i bruk eller ble oppført, jf. sktl. § 9-3 fjerde ledd.

Fra unntaket om skattefrihet for gevinst ved salg av egen bolig og fritidsbolig finnes det igjen et unntak, som fører realisasjonen tilbake til utgangspunktet om skatteplikt. Dette unntaket er angitt i skatteloven § 9-3 niende ledd bokstav a og lyder:

"Annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved [...] realisasjon av tomt. Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt".

¹ Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

² Zimmer (2021) s. 272.

Denne bestemmelsen omtales i det følgende som "tomteregelen". Tomteregelen innebærer at salg av bebygde eiendom, som i utgangspunktet skatterettslig sett ikke er tomt, blir beskattet som tomtsalg etter hovedregelen for kapitalgevinster, jf. sktl. § 5-1 andre ledd. En tomt er i utgangspunktet et ubebygde område,³ og kan ikke oppfylle vilkårene for skattefrihet for bolig- og fritidseiendom.

En eiendom kan være bebygde på to forskjellige måter: (i) delvis bebygde, der kun en del av arealet er utnyttet og resten er ubebygde, og (ii) fullt bebygde, hvor hele eiendommens areal er utnyttet.

I denne oppgaven skal jeg bare behandle tomteregelens anvendelse på tilfelle (ii), nemlig når grunnen anses som fullt bebygde. Oppgaven avgrenses dermed mot tomteregelens anvendelse på delvis bebygde eiendommer. Avgrensningen begrunnes i at tomteregelen i praksis kun er aktuell i tilfelle (ii).⁴ Dersom det er tale om en stor eiendom som er delvis bebygde, altså tilfelle (i), vil gevinsten på salget av den bebygde delen sammen med en såkalt "naturlig arrondert tomt" kunne være skattefri etter unntakene for gevinst ved salg av egen bolig eller fritidsbolig, jf. sktl. § 9-3 andre og fjerde ledd.⁵ Den øvrige delen, som ikke er bebygde og ikke inngår i en naturlig arrondert tomt, vil være skattepliktig som tomt etter utgangspunktet for kapitalgevinster, jf. sktl. § 5-1 andre ledd.⁶ Selv om tomteregelen antagelig, teoretisk sett, også kan benyttes på tilfelle (i), da tomteregelens ordlyd også nevner "større del av en eiendom", er ikke dette praktisk sett nødvendig.

Dersom det ikke er noen øvrig ubebygde del utover den naturlige arronderte tomten til bebyggelsen, anses eiendommens areal som fullt utnyttet, og eiendommen er følgelig fullt bebygde.⁷ Grensene for hva som inngår i en naturlig arrondert tomt til bebyggelsen skal ikke behandles.

Tomteregelen kan i ett tilfelle også tenkes å få selvstendig betydning for tilfelle (i), i de tilfellene det oppstår spørsmål om også den bebygde delen med en naturlig arrondert tomt skal beskattes,

³ NOU 1984:22 s. 235; Rt.1993 s. 480.

⁴ Zimmer (2021) s. 287; Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.3.

⁵ Rt.1964 s. 1241 på s. 1243; Rt.1974 s. 1141 på s. 1145.

⁶ Rt.1996 s. 932 på s. 936; Zimmer (2021) s. 276 og s. 287.

⁷ Koch (1993) s. 104; Zimmer (2021) s. 287.

slik at hele den delvis bebygde eiendommen blir underlagt beskatning. Dette faller imidlertid utenfor oppgaven, da oppgaven kun skal omhandle tomteregelens anvendelse på fullt bebygde eiendommer.

Målet med oppgaven er å gi en rettsdogmatisk fremstilling av tomteregelens anvendelse på fullt bebygde bolig- og fritidseiendommer.

1.2 Aktualitet

Det siste århundret, og særlig de siste 30 årene, har sentraliseringen og befolkningsveksten i byene økt kraftig.⁸ Denne utviklingen har medført en stor økning i behovet for utbygging av flermannsboliger, forretningslokaler, industribygninger og lignende i sentrale områder. For å møte dette behovet skjer det en fortetting, noe som innebærer at vi stadig bygger høyere og med mer effektiv arealutnyttelse i byene.⁹ En av de mest fremtredende måtene fortetningen i byene skjer på er ved å rive eksisterende bygninger som ble bygd i en tid med andre behov, for å gi plass til ny bebyggelse som utnytter arealene mer effektivt og møter dagens behov.¹⁰

Som følge av denne utviklingen har forholdet mellom skattefritaket for bolig og tomtebeskatning av bebygde eiendommer blitt mer aktuelt.¹¹ I lys av at det ikke er ventet at befolkningsveksten skal avta¹², er det også lite som tilsier at problemstillingen kommer til å bli mindre aktuell i fremtiden. For eksempel er det frem til 2027 forventet et årlig boligbehov på 3250 boliger i Oslo, 1900 i Trondheim og 1450 i Bergen.¹³ Og med en økende befolkning, er det også behov for flere arbeidsplasser og mer næringsliv, og følgelig flere lokaler til slike formål.

Også dialog med fagpersoner innen skatterettsmiljøene bekrefter at spørsmål tilknyttet skatt på salg av boligeiendom til utbyggere er et regelmessig tilbakevendende tema. Disse tilbakemeldingene tilsier at spørsmålet om når en fullt bebygd eiendom skal beskattes som tomt, fortjener økt oppmerksomhet.

⁸ Statistisk sentralbyrå (2013).

⁹ Kommunal- og distriktsdepartementet (2024).

¹⁰ Eksempelvis i Oslo kommune, se Oslo Kommune (u.å).

¹¹ Zimmer (2021) s. 276.

¹² Statistisk sentralbyrå (2013).

¹³ Stefansen, Macic (11.08.2022).

Videre kan tomteregelen ha stor individuell betydning for skattyterne. En bolig- eller fritidsboligselger, som antok at hen selger boligen skattefritt, kan bli ilagt en høy og uforventet beskatning. Et relativt nylig eksempel på dette var en boligeiendom i Fornebu, hvor selgerne fikk en skatteregning på 6,6 millioner kroner som følge av tomteregelen.¹⁴

1.3 Metode

I skatteretten gjelder den alminnelige juridiske metode.¹⁵ Selv om det finnes ulike synspunkter på hva juridisk metode er, kan Eckhoffs metodelære anses som et nokså dekkende akseptert grunnlag for juridisk argumentasjon.¹⁶ I en masteroppgave av denne art, vil det ikke være hensiktsmessig å beskrive alminnelig juridisk metode. Det er imidlertid hensiktsmessig å belyse eventuelle metodiske trekk som setter føringer for oppgaven som skatterettslig oppgave.

Et første særtrekk med skatteretten er at den griper inn i borgernes rettigheter og friheter, hvor legalitetsprinsippet står sentralt.¹⁷ Dette innebærer at lovens ordlyd er det klare utgangspunktet for tolkningen av reglene. Det er derfor grunn til å bruke tid på ordlydsfortolkninger av tomteregelens formuleringer i denne oppgaven. Det stilles imidlertid ikke et krav til et strengt legalitetsprinsipp, noe som innebærer at man også i betydelig grad må kunne vektlegge andre rettskilder.¹⁸ De mest sentrale øvrige rettskildene er forarbeider og høyesterettspraksis.

Ettersom skatt er et inngrep i borgernes rettigheter og friheter, vil også prinsippene om forutberegnelighet og likebehandling være sentrale.¹⁹

Underrettspraksis har ikke prejudikatsverdi, og kan følgelig ikke tillegges like mye vekt som høyesterettspraksis.²⁰ Det er derfor noe omdiskutert hvor mye man kan vektlegge underrettspraksis. Høyesterett legger i svært liten grad vekt på enkeltstående underrettsdommer. Skattemyndighetene derimot, legger gjennomgående mer vekt på slik underrettspraksis.²¹ Ettersom svært få skattevedtak havner hos Høyesterett, vil underrettspraksis være en kilde som

¹⁴ Utv.2021 s. 372.

¹⁵ Zimmer (2021) s. 49.

¹⁶ Tande (2011); Blandhol, Tøssebro, Skotheim (2015).

¹⁷ Lov 17.05.1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven) § 113; Zimmer s. 38.

¹⁸ Rt.2014 s. 1281 avsnitt 48.

¹⁹ Rt.1990 s. 1293 på s. 1297; Momeni (2016).

²⁰ Eckhoff (2001) s. 162.

²¹ Zimmer (2021) s. 56.

kan belyse hvilke momenter som i praksis tillegges vekt.²² Også likhetsbetraktninger og forutberegnelighetsbetraktninger tilsier at en iallfall i noen grad bør ta hensyn til underrettspraksis for å sørge for at like tilfeller behandles likt. Av disse grunnene vil underrettspraksis, primært fra lagmannsrettene, benyttes i denne oppgaven.

En særskilt kilde innenfor skatteretten er Skatte-ABC. Skatte-ABC er en håndbok som årlig utgis av Skattedirektoratet med formål om å gi Skatteetatens ansatte tilgang til en håndbok med oversikt over aktuelle skatteregler.²³ Når boken benyttes som en håndbok for Skatteetatens ansatte, medfører det at boken over tid får betydning i forvaltningspraksis,²⁴ noe som gjør at håndbokens innhold om tomteregelen også bør få plass i en oppgave som dette.

22 Eckhoff (2001) s. 162.

23 Zimmer (2021) s. 60; forord til Skatte-ABC (2023/2024).

24 Zimmer (2021) s. 61.

2 Utgangspunktene for beskatning av boliger og fritidsboliger

2.1 Beskatning av kapitalgevinster

Gevinst fra realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet anses som skattepliktig inntekt, med særregler angitt i skatteloven kapittel 9, jf. sktl. § 5-1 andre ledd. Slik gevinst omtales som kapitalgevinster, hvor gevinst ved salg av bolig- eller fritidseiendom er omfattet.²⁵

Det er tre vilkår som må være oppfylt for at særreglene i kapittel 9 kommer til anvendelse på gevinster. Det må være tale om et formuesobjekt, det må foreligge en realisasjon og det må foreligge gevinst, jf. sktl. § 5-1 andre ledd.

Både bebygd og ubebygd fast eiendom er formuesobjekt.²⁶ Hva som menes med gevinst blir redegjort for i punkt 2.1.1. Vilkåret om realisasjon for skatt på kapitalgevinster innebærer at man ikke skatter fortløpende på verdiendringer, men at man skatter når visse begivenheter inntreffer. Før denne begivenheten inntreffer har man kun en inntektsmulighet, og ikke en aktuell inntekt.²⁷ For denne oppgaven er det kun relevant å nevne at salg er en form for realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a.

2.1.1 Gevinst

I bestemmelsene som regulerer skatt på kapitalgevinster, står det lite om hvordan man skal beregne gevinstene. I utgangspunktet skjer beregningen av gevinster basert på en tolkning av den aktuelle skatteregelen, men der det ikke gjelder særregler vil beregningen skje etter grunnleggende like prinsipper.²⁸

Generelt foreligger det gevinst når utgangsverdien på et formuesgode er høyere enn inngangsverdien. I motsatt tilfelle, dersom inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien, foreligger det et tap.²⁹

²⁵ Zimmer (2021) s. 315–316.

²⁶ Zimmer (2021) s. 272.

²⁷ Zimmer (2021) s. 297.

²⁸ Zimmer (2021) s. 322.

²⁹ Zimmer (2021) s. 322.

Inngangsverdien bestemmes ut fra hvor mye formuesobjektet kostet ved ervervet, både når formuesobjektet er kjøpt og når eieren har produsert formuesobjektet selv.³⁰ Ytterligere påkostninger tilknyttet formuesobjektet legges til i inngangsverdien til formuesobjektet.³¹

Utgangsverdien bestemmes ut fra det selgeren får som motytelse for å gi fra seg formuesobjektet.³² Motytelsen er som oftest penger, men kan også være andre ytelser som for eksempel gjeldsovertakelse eller betaling i form av andre formuesobjekter. Summen av alle motytelsene blir utgangsverdien.³³

Utgangsverdien minus inngangsverdien blir gevinsten, eventuelt tapet, og det er dette beløpet som skal beskattes eller fradragsføres. Gevinstbegrepet henger tett sammen med skatteevneprinsippet som innebærer at dersom man får mer midler, skal man skattlegges, og dersom man får mindre midler, skal man få fradrag.³⁴

Dersom en person kjøper en bolig med omkostninger til 3 millioner kroner og bygger en veranda og garasje til 1 million kroner, blir inngangsverdien 4 millioner kroner. Når boligen selges noen år senere for 4,5 millioner kroner, samt at kjøperen overtar deler av selgerens gjeld på en halv million kroner, blir utgangsverdien 5 millioner kroner. Utgangsverdien minus inngangsverdien er nå på 1 million kroner, og selgeren sitter igjen med 1 million kroner i gevinst som i utgangspunktet skal skattlegges som kapitalgevinst etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 andre ledd.

Kapitalgevinster inngår i skattyters alminnelige inntekt som i 2024 beskattes med til sammen 22%.³⁵

³⁰ Zimmer (2021) s. 328.

³¹ Skatte-ABC (2023/2024) I-3-8.1.

³² Zimmer (2021) s. 323.

³³ Skatte-ABC (2023/2024) U-4-2.1.

³⁴ NOU 2022:20 s. 82; Zimmer (2021) s. 146–147.

³⁵ Forskrift 14.12.2023 nr. 2071 om skatt av inntekt og formue m.v. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak) § 3-2 og § 3-8.

2.2 Unntaket for bolig- og fritidseiendom

For vilkårene i unntaket om skattefrihet for egen bolig og fritidsbolig viser jeg tilbake til slik de fremgår av innledningens tredje avsnitt på s. 1.³⁶

En redegjørelse av hva som anses som boligeiendom eller fritidseiendom, eller en dypere redegjørelse av reglene om skattefrihet for boligeiendom og fritidseiendom, er ikke hensiktsmessig i denne masteroppgaven. Formålet bak skattefritaket er imidlertid nødvendig å belyse for å forstå formålet bak tomteregelen.

Rene tomter, altså eiendommer uten bebyggelse, kan aldri være boligeiendom eller fritidsbolig, noe som innebærer at gevinst ved salg av tomter er skattepliktig etter utgangspunktet i sktl. § 5-1 andre ledd.

2.3 Formålet bak skattefritaket for boligeiendom

Skattefritaket for boligeiendom er begrunnet i hensynet til skattyters boligbehov, og hensynet til geografisk mobilitet, der geografisk mobilitet ofte er fremstilt som det viktigste hensynet.³⁷ Disse hensynene behandles i punkt 2.3.1 og 2.3.2. En annen begrunnelse er at det har vært ønskelig å beskatte spekulasjonsgevinster og derfor salg av sekundærboliger, men ikke primærboliger.³⁸

Unntaket om skattefrihet tilsier at lovgiver har ment at hensynene bak unntaket veier tyngre enn hensynene bak beskatningen av kapitalgevinster generelt. Skattefritaket bør imidlertid ikke strekkes lenger enn hva som kan begrunnes ut fra hensynene bak unntaket.³⁹ Dette innebærer at dersom hensynene bak fritaket ikke lenger gjør seg gjeldende på et tilfelle som isolert oppfyller vilkårene for skattefritaket, bør gevinsten beskattes etter utgangspunktet. Tomteregelen er et eksempel på et slikt tilfelle, noe jeg kommer inn på i punkt 3.3.

2.3.1 Hensynet til skattyters boligbehov

Hensynet til skattyters boligbehov bygger på at enhver har behov for et sted å bo, noe som gjør at investering i primærboliger i mindre grad kan sammenlignes med andre kapitalinvesteringer.

³⁶ Sktl. § 9-3 andre og fjerde ledd.

³⁷ Ot.prp. nr. 4 (1986–1987) s. 25; Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 278; NOU 2022:20 punkt 11.6.1.

³⁸ NOU 1984:22 s. 232 og 242.

³⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 278.

Sekundærboliger kan i større grad sammenlignes med andre kapitalinvesteringer, noe som er en del av begrunnelsen bak at en i utgangspunktet kun får skattefritak for sin primærbolig.

Når det eksisterer et slikt boligbehov, har det vært ønskelig å lette opp om mulighetene for å investere i dette markedet, noe lempeligere skatteregler bidrar til.⁴⁰ Skattefritaket for bolig er en av disse lempeligere skattereglene.

Det kan her innvendes at det også finnes andre måter å tilfredsstille folks boligbehov på, hvor det vanligste substituttet er å leie bolig. Dette svekker hensynets betydning i begrunnelsen bak skattefritaksreglene for realisasjon av egen bolig, da man kan oppfylle boligbehovet på andre måter. Hensynet til skattyters boligbehov må imidlertid ses i sammenheng med hensynet til geografisk mobilitet.

2.3.2 Hensynet til geografisk mobilitet

Det andre hovedhensynet bak skattefritaksreglene ved realisasjon av egen bolig er hensynet til skattyters mobilitet, særlig med tanke på mobilitet på arbeidsmarkedet,⁴¹ noe som i grunnen bygger på nøytralitetshensyn.

Nøytralitet er et generelt viktig hensyn i skatteretten og bygger på hensynet til effektivitet. At skattyter endrer atferd begrunnet i skattehensyn er uheldig sett fra hva som er samfunnsøkonomisk mest effektivt. Det er derfor ønskelig at skattereglene skal være mest mulig nøytrale, slik at de medfører minst mulig effektivitetstap.⁴²

En måte som skattefritaket for bolig bidrar til å holde skattereglene nøytrale på, er at skattyterne står fritt til å flytte hvor de selv vil uten å måtte ta skattehensyn i betraktning, og dermed motvirker innlåsingeffekter.⁴³

Med innlåsingeffekter på kapitalgevinster menes det en situasjon hvor investorer velger å ikke realisere kapitalgevinster på grunn av at dette vil utløse skatteplikt.⁴⁴ Dette gjør at investeringen blir innlåst fordi skattebyrden blir et argument mot å realisere gevinsten. Samtidig vil hensynet

⁴⁰ NOU 1989:14 s. 280.

⁴¹ Ot. prp. nr. 4 (1986–1987) s. 25; Zimmer (2021) s. 275.

⁴² NOU 1973:3 s. 52; Zimmer (2021) s. 29.

⁴³ NOU 2022:20 s. 307.

⁴⁴ Zimmer (2021) s. 151 og 491.

til skattyters boligbehov i de fleste tilfellene gjøre at skattyteren er nødt til å selge boligen sin før hen kan flytte til det nye stedet.

Dersom en skattyter som bor i Oslo har fått tilbud om ny jobb i Bergen, skal ikke en eventuell skattebyrde som medfølger et salg av boligen i Oslo være av betydning i vurderingen av om skattyteren skal flytte.

En slik innlåsingseffekt er også ugunstig fordi det bidrar til mindre flyt i markedet, og gjør at boligeiere beholder boligene lengre enn hva som ville vært rasjonelt om man ser bort fra skattereglene.⁴⁵

2.4 Formålet bak skattefritaket for fritidsbolig

Hvorfor man kan oppnå skattefritak for gevinst ved salg av fritidsbolig fremstår mindre intuitivt. Hensynet til skattyters mobilitet gjør seg ikke gjeldende, og det er tvilsomt at hensynet til folks fritidsbehov alene kan begrunne skattefritaket.⁴⁶ I skattereformen av 1992 ble det foreslått å fjerne skattefritaket for fritidseiendommer, med henvisning til nettopp disse argumentene,⁴⁷ men forslaget ble ikke vedtatt. Også skatteutvalget fra 2022 har gått inn for en oppheving av skattefritaket for fritidseiendommer,⁴⁸ men dette er foreløpig ikke tatt stilling til.

En begrunnelse bak skattefritaket kan være praktiske hensyn ved at det ikke alltid er like enkelt å skille mellom hva som er primærbolig og hva som er fritidsbolig. At fritidsboliger da også kan oppnå skattefrihet, medfører at man unngår å måtte gjøre en vurdering i disse tvilstilfellene, noe som er ressursbesparende for skattemyndighetene. Dette argumentet gjør seg likevel ikke fullstendig gjeldende, da det er forskjellige krav til bruks- og eiertid for primærboliger og fritidsboliger for å oppnå skattefrihet,⁴⁹ men gjør seg fortsatt til dels gjeldende da mange primærboliger også oppfyller kravene til skattefrihet for fritidsbolig.

⁴⁵ NOU 2022:20 s. 309.

⁴⁶ NOU 1989:14 s. 280; Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 281.

⁴⁷ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 281.

⁴⁸ NOU 2022:20 s. 310.

⁴⁹ Se side 1 for vilkårene for skattefrihet for bolig og fritidsbolig.

En annen mulig begrunnelse er at skattefritaket for fritidseiendom er begrunnet i en ren politisk vilje om at slike erverv, som ikke er motivert av ønsket om økonomisk avkastning, skal unntas beskatning.

Begrunnelsen bak skattefritaket for bolig- og fritidseiendom er viktig å ha i mente når vi i det følgende skal se på unntaket fra skattefritaksreglene, nemlig når bebygde eiendom som er brukt som bolig- eller fritidsbolig blir beskattet som tomt.

3 Tomteregelen

3.1 Et unntak fra unntaket

Dersom vilkårene i unntaket om skattefrihet for bolig eller fritidseiendom er oppfylt, medfører det at gevinst på en rekke fullt bebygde bolig- og fritidsboligsalg blir unntatt fra beskatning. Unntak fra unntaket, og kjernen i denne oppgaven innebærer at salg av fullt bebygde boliger og fritidsboliger blir skatterettslig ansett som tomtsalg, jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a. Hele gevinsten fra salget blir i så tilfelle skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 andre ledd.

3.2 Den historiske utviklingen til beskatningen av tomter

Skattleggingen av tomter ble først innført i skattelovene av 1911.⁵⁰ På denne tiden ble bare kapitalgevinster som stammet fra spekulasjon skattlagt. Gevinst ved salg av tomter i og nær byer ble presumert å være spekulative gevinster.⁵¹ Gevinst ved salg av tomter uten nærhet til byene, ble ikke skattlagt.⁵²

I 1934 ble skattereglene endret til at gevinster fra salg av tomter, både i og utenfor byene, generelt ble skattepliktige.⁵³ Endringen var blant annet begrunnet i at passiv inntekt burde bli beskattet på lik linje som inntekt fra arbeid og næringsvirksomhet, altså nøytralitetshensyn.⁵⁴ Samtidig som at tomtebeskatningen ble utvidet, ble det som i dag fremgår av tomteregelens andre punktum inntatt. Tillegget var kun ment som en presisering av gjeldende rett.⁵⁵ Siden den

⁵⁰ Ot.prp. nr. 43 (1910) s. 95, se til § 37.

⁵¹ Zimmer (2021) s. 270–271.

⁵² Lov 18.08.1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven) § 37, jf. Ot.prp. nr. 43 (1910) s. 95.

⁵³ Lov 18.08.1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven) § 37 siste ledd, jf. Besl. O. nr. 106 (1934) s. 142.

⁵⁴ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 42; NOU:1973 nr. 3 s. 52.

⁵⁵ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44; Rt.1917 s. 920.

gang har ordlyden endret seg i noen grad, men innholdet har ment å forbli det samme.⁵⁶ Dette gjør at også eldre rettskilder til tidligere skattelover vil ha betydning for fortolkningen av dagens regel.

3.2.1 Anvendelsesområdet til dagens tomteregel har blitt snevrere

Beskatningen av delvis bebygde eiendommer, altså tilfelle (i) i innledningen,⁵⁷ ble lenge bedømt etter tomteregelen som følge av at tomteregelen var et unntak fra hovedregelen om at bare gevinster utenfor virksomhet med spekulasjonshensikt ble skattlagt.⁵⁸ Vilkårene i tomteregelen måtte da være oppfylt også for den delen av eiendommen som ikke inngikk i en naturlig arrondert tomt for at slik eiendom skulle beskattes. Da utgangspunktet ble endret i 1974 til at gevinster ble skattepliktig uavhengig av ervervshensikt, medførte dette at tomteregelen ble overflødig for slike store delvis bebygde eiendommer. Nå fulgte det av hovedregelen at det som ikke kunne anses som egen bolig eller fritidsbolig, var skattepliktig.⁵⁹ Dette innebar at areal utover den naturlig arronderte tomten til bebyggelsen, nå var skattepliktig etter utgangspunktet for kapitalgevinster⁶⁰ uavhengig av om tomteregelens vilkår var oppfylt.⁶¹

At tomteregelen tidligere ble benyttet også på delvis bebygde eiendommer, medfører at eldre rettspraksis og kilder tilknyttet tomteregelens anvendelse på delvis bebygde eiendommer, også kan få betydning for anvendelsen av dagens tomteregel på fullt bebygde eiendommer, da vurderingsmomentene ikke har endret seg, men bare anvendelsesområdet.

3.3 Formålet bak tomtereglen

Det uttalte formålet bak tomtereglen er å beskatte gevinst ved salg av egentlige tomter.⁶² Det uttales ikke noe om hvorfor en ønsker å beskatte det som egentlig er tomter, men ved å se på hensynene bak reglene det gjøres unntak fra i sammenheng med tomteregelen, kommer også hensynet bak tomteregelen frem.

⁵⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 5 og s. 69.

⁵⁷ Se s. 2 for tilfelle (i).

⁵⁸ Zimmer (2021) s. 276.

⁵⁹ Zimmer (2021) s. 271.

⁶⁰ Sktl. § 5-1 andre ledd.

⁶¹ Rt.1996 s. 932 på s. 936; Zimmer (2021) s. 276.

⁶² Rt.1964 s. 1241; Rt.1977 s. 1264.

Et viktig hensyn bak beskatningen av gevinster generelt, herunder kapitalgevinster er skatteevneprinsippet.⁶³ Når man selger en eiendom med gevinst, vil man ha mer midler, og følgelig større evne til å skatte. Unntaket om skattefritak på gevinst ved realisasjon av egen bolig er som nevnt begrunnet i skattyters boligbehov og mobilitet.⁶⁴ Tomteregelen behandler skjæringspunktet mellom disse hensynene, nemlig hva som skatterettslig skal regnes som salg av tomt – som reflekterer prinsippene bak beskatning av gevinster generelt, og hva som betraktes som salg av egen bolig – som reflekterer hensynet til skattyters boligbehov og geografiske mobilitet.⁶⁵

Når en eiendom skal benyttes til tomteformål, innebærer dette en optimalisering og intensivering av bruken, som kan resultere i høyere avkastning enn ved tidligere anvendelse. Dette åpner for at kjøperen kan tilby et høyere vederlag enn det eiendommen kunne blitt solgt for med formål om fortsatt bruk som bolig- eller fritidseiendom. Når selgeren får et høyere vederlag for eiendommen enn hva den er verdt til bolig- eller fritidsboligformål, kan selgeren dekke sitt boligbehov et annet sted selv om gevinsten fra salget blir skattepliktig, ettersom det ekstra vederlaget overstiger det som er nødvendig for å anskaffe en ny eiendom til bolig- eller fritidsboligformål. Dette illustrerer at hensynene bak skattefritaket for bolig iallfall ikke i like stor grad gjør seg gjeldende i de tilfellene tomteregelen kommer til anvendelse.

Tomteregelen minsker også muligheten for å benytte skattefritaket for bolig til omgåelse av skatteplikt for kapitalgevinster. Uten denne bestemmelsen, kunne det for eksempel vært skattegunstig å sette opp boligheter eller å bosette seg i eldre boliger med liten verdi på tomter som er attraktive for eiendomsutviklere. Hensikten ville da vært å bo der i et år for deretter å selge eiendommen skattefritt til tomteutviklere for et høyt vederlag.

Det kan imidlertid argumenteres for at vederlaget, uavhengig av begrunnelse, gir uttrykk for eiendommens markedspris, og følgelig hva selgeren er nødt til å betale for å kjøpe en tilsvarende bolig et annet sted. Dersom gevinsten ved salget blir skattepliktig, vil ikke dette da være mulig, da skattyter vil ha mindre kapital tilgjengelig etter salget av eiendommen. Skattyter vil følgelig ikke få oppfylt sitt boligbehov i like stor grad.

⁶³ Zimmer (2021) s. 30.

⁶⁴ Se oppgavens punkt 2.3.

⁶⁵ Fremgår av sammenhengen i Rt.1964 s. 1241, Rt.1977 s. 1264 og Utv.2021 s. 372.

Slike forhold kan føre til innlåsingseffekter ved at skattyter velger å ikke selge begrunnet i en potensiell skattebyrde. Tomteregelen kan følgelig til en viss grad gå på bekostning av hensynet til skattyters boligbehov og geografiske mobilitet. En annen bieffekt av slike innlåsingseffekter er at boliger i attraktive områder ikke kommer for salg.

At fritidseiendommer kan være unntatt fra beskatning, kan virke mindre intuitivt fra et skatterettslig perspektiv, og synes i større grad å være motivert av praktiske hensyn og politisk vilje om skattefrihet for slik eiendom.⁶⁶

Når tomtereglen anvendes på fritidseiendommer, kan dette antagelig begrunnes i at den politiske intensjonen ikke strekker seg så langt som til å opprettholde skattefritaket for gevinst ved salg av det som i realiteten blir solgt som tomteareal. Samtidig bør ikke skattefritaket for fritidseiendom strekke seg lengre enn skattefritaket for bolig, dersom skattefritaket for fritidseiendom er begrunnet i likheter mellom boligeiendom og fritidseiendom.

3.4 Tomteregelens struktur

For fullstendig gjengivelse av skatteloven § 9-3 niende ledd bokstav a viser jeg tilbake til side 1 i innledningen.

Bestemmelsen oppstiller to punktum, hvor første punktum gjør unntak fra skattefritaket for bolig ved realisasjon av tomt. Videre oppstiller bestemmelsen i andre punktum to vilkår for at også bebygd eiendom skal anses som tomt, herunder at grunnen er egnet for visse formål og vederlaget er vesentlig bestemt av muligheten for å utnytte grunnen til et av disse formålene. De formålene som bestemmelsen nevner omtales i det følgende som "tomteformål" og vil bli gjennomgått i punkt 3.5.⁶⁷

3.4.1 Realisasjon av tomt - bestemmelsens første punktum

Skattefritaket for bolig og fritidseiendom gjelder ikke for "realisasjon av tomt", jf. skatteloven § 9-3 niende ledd bokstav a første punktum. Det må følgelig avklares hva som menes med begrepet "tomt".

⁶⁶ Om formålet bak skattefritaket for fritidseiendom, se punkt 2.4.

⁶⁷ Begrepet benyttes også av Zimmer (2021) s. 288 og Stoveland (2020) s. 889.

Ordlyden "tomt" i en eiendoms kontekst tilsier en eller annen form for avgrenset landområde. Begrepet benyttes ofte i relasjon til tomme landområder, hvor man skal bygge en eller annen form for bygninger. Begrepet benyttes også naturlig i sammenhenger hvor man omtaler grunnen på en eiendom, uavhengig av om eiendommen er bebygd eller ikke. Begrepet tomt kan altså etter en naturlig språklig forståelse benyttes i flere sammenhenger, og kan sammenfattes til avgrensede landområder hvor det står, har stått eller skal stå en eller annen form for bygning.⁶⁸ Det sentrale etter ordlyden er imidlertid at grunnen er bebygd eller skal bli bebygd.

I rettslig forstand benyttes begrepet "tomt" i utgangspunktet om ubebygde grunnareal som er skikket for bebyggelse, lagring eller lignende.⁶⁹ En slik forståelse avgrenser tomtebegrepet mot bebygd areal, og må anses for å være en innskrenkende tolkning av den naturlige språklige forståelsen av ordlyden "tomt".

Imidlertid fremstår en slik tolkning som nokså naturlig skatterettslig sett ettersom det fremstår lite praktisk å skille mellom reglene tilknyttet en bebyggelse og grunnen som bebyggelsen står på. Grunnen som en bebyggelse står på følger i utgangspunktet de reglene som gjelder for gevinst på bygningen, og ubebygd areal følger egne tomteregler.⁷⁰

3.4.2 Tomteregelens andre punktum og forholdet til første punktum

Tomt kan også være bebygd areal, jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a andre punktum. Her fremgår det blant annet at "som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen [...] **finnes egnet for** [tomteformål] og det må **antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt** ved muligheten til å bruke grunnen til [tomteformålene]" (mine uthevinger).

De to vilkårene som oppstilles omtales i det følgende som "egnethetsvilkåret" og "vederlagsvilkåret". Disse vilkårene vil nøye gjennomgås senere i oppgaven i punkt 4 og 5, og behandles følgelig ikke nærmere her.

⁶⁸ "Tomt" i bokmålsordboka (lest 04.04.2024).

⁶⁹ NOU 1984: 22 s. 235; Rt.1993 s. 480 på s. 484; Zimmer (2021) s. 287.

⁷⁰ Zimmer (2021) s. 73.

Bestemmelsens første og andre punktum sett i sammenheng kan gi uttrykk for at bebygd areal ikke er tomt, men at arealet under visse omstendigheter likevel kan anses som tomt, jf. ordlyden "som tomt regnes også". Slik er imidlertid ikke bestemmelsen å forstå.

Tomteregelens andre punktum skal kun ses på som en praktisk veiledning av hvilke momenter som har særlig betydning ved avgjørelsen av om et areal skal anses som tomteareal eller ikke, altså en presisering av tomtebegrepet.⁷¹ Hvorvidt man tar utgangspunkt i bestemmelsens første eller annet punktum er følgelig ikke av betydning, og vilkårene i andre punktum vil også ha betydning dersom man tar utgangspunkt i første punktum.⁷² En slik rettstilstand, hvor det ikke har betydning hvorvidt en tar utgangspunkt i første eller andre punktum, er etter min mening unødvendig komplisert.

3.5 Tomteformål

Tomteformål er angitt til å være "bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller [...] utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l.", jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a andre punktum. Når man vurderer om en tomt er egnet (egnethetsvilkåret) og hva vederlaget er bestemt av (vederlagsvilkåret), er det disse formålene som vilkårene må vurderes opp mot.

Ordlyden "boliger, fritidsboliger m.v." tilsier en rekke bebyggelser beregnet for permanent bosted eller for midlertidig bruk i fritiden. At ordlyden nevner "m.v.", en forkortelse for "med videre", innebærer at ordlyden ikke er uttømmende, og at enhver bebyggelse i samme kategori kan omfattes. Eksempler på bygninger som etter ordlyden inngår er eneboliger, flermannsboliger, villaer, leilighetskomplekser, bygårder, blokker, hytter og sommerhus.

Videre tilsier ordlyden "utnyttelse til industrielt [formål]" en bruk beregnet for en eller annen form for aktiviteter knyttet til produksjon, bearbeiding, eller distribusjon. Industrielle formål må imidlertid avgrenses mot de utnyttelsesmåtene som eksplisitt er nevnt i sktl. § 9-3 niende ledd bokstav b og c, herunder blant annet utnyttelse til steinbrudd, grustak og sandtak. Slike utnyttelsesmåter må vurderes etter henholdsvis bokstav b og c.

"[A]nnet forretningsmessig formål" dekker etter ordlyden en vid kategori av aktiviteter relatert til en form for kommersiell, næringsmessig eller økonomisk virksomhet. Eksempler på

⁷¹ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44; Rt.1977 s. 1264 på s. 1268; Rt.1982 s. 866 på s. 870.

⁷² Rt.1977 s. 1264 på s. 1268.

utnyttelse av en grunn med formål som faller inn under ordlyden "forretningsmessig formål" er bygging av kontorbygg, kjøpesentre, hoteller og lagerplasser.⁷³ Jord- og skogsbruk skal ikke anses som tomteformål,⁷⁴ men det gjør imidlertid bygging av flyplass eller bruk som parkeringsplass.⁷⁵

Tomteformål kan altså være en rekke ulike formål, men kan sammenfattes til formål som gir en eller annen form for økonomisk avkastning på investeringen.

Selv om tomteregelen kan komme til anvendelse ved at grunnen er egnet til, og vederlaget er bestemt ut fra muligheten til å benytte grunnen til parkeringsplasser, lagerplasser og lignende, viser praksis at det er utnyttelse til bygging av boliger, fritidsboliger og forretningsbygg som er de klart mest vanlige tomteformålene som tomteregelen benyttes på.

4 Egnethetsvilkåret

4.1 Ordlyden

Tomteregelens første vilkår (egnethetsvilkåret) er at

"grunnen etter sin **beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for** [utnyttelse til tomteformål]" (mine uthevinger), jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a andre punktum.

Vurderingen av en grunns egnethet for utnyttelse til tomteformål tilsier etter ordlyden en vurdering av grunnens natur og størrelse, og hvorvidt den fremstår tilfredsstillende til de aktuelle tomteformålene. Etter ordlyden er det ikke nødvendig at kjøperen faktisk skal bruke eiendommen til noe som anses som tomteformål. Det er tilstrekkelig at eiendommen er tjenlig til slike formål, jf. ordlyden "egnet".

En grunn anses ofte som "egnet" dersom grunnens fysiske, geografiske og miljømessige egenskaper samsvarer med behovene og kravene som stilles for utnyttelse til tomteformål, enten dette er bygging, industrielle formål eller andre formål. Ordlyden gir videre anvisning på at egnethetsvurderingen skal gjøres basert på grunnens "beliggenhet og naturlige beskaffenhet".

⁷³ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 40.

⁷⁴ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 40; synes også å være støttet av Rt.1960 s. 1427 og Rt.1971 s. 337.

⁷⁵ Rt.1960 s. 1427; Stoveland (2020) s. 888.

4.1.1 Beliggenhet

At en grunn anses egnet for bygging basert på sin "beliggenhet" tilsier etter ordlyden en vurdering av grunnens geografiske lokasjon. Hvor god denne plasseringen er, kan vurderes ut fra flere forhold avhengig av hva som er formålet med bruken av grunnen. Dersom det eksempelvis er tale om bygging av boliger, vil nærhet til skoler, butikker, offentlig transport og lignende ha betydning for hvor egnet grunnen er av hensyn til beliggenheten. Dersom man ønsker å bygge forretningslokaler, vil nærheten til leverandører, partnere og konkurrenter kunne ha betydning for hvor egnet beliggenheten er.

Videre vil forhold som tilgjengelighet, omgivelser som landskap, utsikt og støynivå, samt regulatoriske forhold alltid ha betydning uavhengig av hva som skal bygges. Lokal eller nasjonal planlegging, samt privatrettslige restriksjoner kan også ha betydning for hvor egnet en grunn er til bygging.

4.1.2 Naturlige beskaffenhet

Egnetheten skal også vurderes basert på grunnens "naturlige beskaffenhet". Ordlyden "naturlige beskaffenhet" tilsier aspekter ved grunnen som er del av grunnens opprinnelige tilstand, herunder eksempelvis geografiske, geologiske eller hydrologiske aspekter som påvirker grunnens tilstand. Eksempler på aspekter som knytter seg til grunnens opprinnelige tilstand er grunnens topologi, slik som flathet, skråninger og lignende, jordens kvalitet, tilgjengelighet til vannkilder og lignende forhold som har betydning for hvor attraktivt det er å bygge på grunnen.

At lovgiver har valgt å spesifisere at grunnens egnethet skal vurderes ut fra grunnens beliggenhet og naturlige beskaffenhet fremstår som et forsøk på å dekke alle omstendigheter som kan gjøre en grunn egnet for bruk til tomteformål.

Vilkåret om grunnens egnethet kan deles opp i det man kaller for "fysisk egnethet" og "juridisk egnethet".⁷⁶ Dette skillet gjør seg ikke alltid like synlig, men basert på rettspraksis, er det ikke tvilsomt at begge forholdene har betydning.⁷⁷ Betydningen av grunnens fysiske og juridiske egnethet blir gjennomgått under punkt 4.3 og 4.4.

⁷⁶ Aarbakke (1990) s. 85; Stoveland (2020) s. 889; Zimmer (2021) s. 287.

⁷⁷ Rt.1974 s. 1141 på s. 1144; Rt.1991 s. 207 på s. 210.

4.2 Egnethetsvilkåret skal vurderes objektivt på salgstidspunktet

Utgangspunktet er at vurderingen av grunnens egnethet skal gjøres objektivt, noe som kan utledes av ordlyden "egnet". Vurderingen skal også i utgangspunktet gjøres på salgstidspunktet.⁷⁸ Hva eiendommen tidligere er benyttet til eller hva kjøperen bruker eiendommen til, vil ikke ha noen avgjørende betydning.⁷⁹

At vurderingen i utgangspunktet er objektiv gjelder i begge retninger, både i de tilfeller hvor en kan påvise at kjøperen skal benytte eiendommen til tomteformål, og i de tilfeller en kan påvise at kjøperen ikke skal benytte eiendommen til tomteformål.

Selv om subjektive forhold ikke er avgjørende, kan de likevel være av betydning. Hva eiendommen tidligere er benyttet til, samt hva kjøperen planlegger å benytte og faktisk benytter grunnen til, vil kunne være en indikasjon på hva grunnen er egnet til.⁸⁰

Å vektlegge subjektive forhold har ikke direkte forankring i loven, men kan fremstå rimelig i tvilstilfeller.⁸¹ Dette kan begrunnes med at det i mange tilfeller vil være vanskelig å utelukkende vurdere grunnens egnethet objektivt uten å ha noen konkrete eksempler å bygge på. Kjøperens planer kan gi innsikt som ikke er åpenbar gjennom en objektiv vurdering alene. Eksempler på omstendigheter som kan gi indikasjoner kan være konkrete byggeplaner eller erververens stilling som entreprenør eller byggherre.⁸² Betydningen av subjektive forhold har større betydning i vurderingen av vederlagsvilkåret, noe jeg kommer inn på i punkt 5.4.4.

4.3 Fysisk egnethet

Som nevnt kan egnethetsvurderingen deles opp i to, herunder fysisk og juridisk egnethet. Både ordlyden i grunnens "beliggenhet" og ordlyden "naturlige beskaffenhet" kan knytte seg til den fysiske egnetheten, og de to momentene flyter til dels over i hverandre.

⁷⁸ Rt1974 s. 1141 på s. 1144; Rt.1991 s. 207 på s. 210.

⁷⁹ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 40; Rt.1936 s. 941 s. 942; Rt.1974 s. 1141 på s. 1144.

⁸⁰ Rt.1925 s. 694 på s. 696; Aarbakke (1990) s. 85; Koch (1993) s. 93.

⁸¹ Aarbakke (1990) s. 85.

⁸² Aarbakke (1990) s. 85.

Fysiske forhold knyttet til grunnens "beliggenhet" som kan gjøre en grunn egnet for utnyttelse til tomteformål, kan eksempelvis være nærhet til by eller til tettbygd strøk.⁸³ Det er mer hensiktsmessig å benytte en grunn til utbygging av boliger, forretningseiendommer og lignende tomteformål i byer og tettsteder enn på mer tilsideliggende steder. Øde eiendommer kan derfor vanskelig anses for å være egnet til utbygging av boliger og forretningsbygg.

Likevel vil øde eiendommer kunne anses som gunstig for å bygge ut fritidsboliger eller for utnyttelse til industrielle formål, og følgelig også være egnet for bruk til tomteformål. Forhold som kan ha betydning i henhold til utbygging av fritidsboliger, kan tenkes å være nærheten til andre fritidsboliger, hyttefelt eller lignende.

I vurderingen av grunnens naturlige beskaffenhet skal man ta hensyn til eiendommens geografi og topografi.⁸⁴ Her kan forhold som klima, terreng og risikoer få betydning. Dersom en eiendom ligger i et område som er utsatt for naturskader, eksempelvis jordskjelv, ras eller flom, er dette noe man må ta i betraktning ved hvorvidt det er tjenlig å benytte eiendommen til tomteformål,⁸⁵ og er følgelig noe som kan gjøre en eiendom uegnet for utnyttelse til tomteformål.

Forhold ved grunnen kan også ha betydning for hvor attraktivt det er for privatpersoner eller selskaper å etablere seg i området, noe som kan innvirke på hvorvidt grunnen er egnet for bruk til tomteformål. Det vil eksempelvis ofte ikke være gunstig å bygge boligbygg på en grunn hvor ingen ønsker å bosette seg, da man vil slite med å finne kjøpere til boligene.

Andre konkrete eksempler på fysiske forhold ved grunnens naturlige beskaffenhet som kan ha betydning for grunnens egnethet, er om grunnen er preget av myrstrekninger eller andre forhold med jordsmonnet.⁸⁶ Slike forhold vil gjøre det vanskeligere og mer kostnadsfullt å bygge på området, og kan tilsi at grunnen er fysisk uegnet for utnyttelse til tomteformål.

Arealer i sjøen kan anses fysisk egnet for utnyttelse til tomteformål.⁸⁷ Slikt areal kan eksempelvis benyttes til utfylling og følgelig oppføring av bygninger, noe som er særlig vanlig

⁸³ Rt.1917 s. 920 s. 921; Aarbakke (1990) s. 86.

⁸⁴ Rt.1991 s. 207 på s. 210.

⁸⁵ Utv.1967 s. 247 gjaldt en eiendom plassert i en skråning og var dermed utsatt for ras.

⁸⁶ Rt.1936 s. 941 s. 942; Aarbakke (1990) s. 86.

⁸⁷ Rt.1925 s. 184 s. 185, jf. s. 186; Utv.1961 s. 335; Utv.1967 s. 247.

i byer hvor det er begrenset med areal og man ønsker å skape mer byggeareal. Dette er mindre relevant for oppgavens skyld, da det er tvilsomt at det står boliger eller fritidsboliger på slike områder som oppfyller vilkårene for skattefrihet. Slikt areal kan imidlertid tenkes å inngå i hva som anses som en naturlig arrondert tomt som i utgangspunktet skal holdes utenfor beskatning,⁸⁸ slik at tomteregelen også kan tenkes anvendt på slike områder.

Ved vurderingen av den fysiske egnetheten til en allerede fullt bebygd eiendom, kan det hevdes at man til en viss grad kan forutsette at grunnen er fysisk egnet til bebyggelse. Dersom eiendommen var fysisk uegnet til bygging, ville jo de fleste unngått å bygge her i utgangspunktet. Dette kan være en grunn til at det er den juridiske egnetheten som i størst grad er belyst av domstolene. Likevel vil vurderingen av egnetheten til grunnen kunne forandre seg med tiden. Dersom det er tale om en gammel eiendom, kan det tenkes at det ble gjort dårlige vurderinger da den opprinnelige bygningen ble satt opp, og at grunnen egentlig ikke var særlig egnet til utbygging.

Det kan også være tilfelle at det er utviklet bedre teknikker for å avklare grunnforholdene eller bedre byggeteknikker siden den opprinnelige bygningen ble satt opp.⁸⁹ Et annet tilfelle kan være at en grunn er egnet til bebyggelse av en liten enebolig, men ikke til en større flermannsbolig, forretningslokale eller lignende og at grunnen følgelig ikke er egnet for utnyttelse til tomteformål. Også klimaendringer eller andre forhold med grunnens beskaffenhet kan ha endret seg med tiden, eksempelvis at klimaendringer har medført høyere risiko for naturkatastrofer eller lignende. Slike forhold kan tilsi at en grunn som tidligere ble ansett som fysisk egnet eller uegnet til bebyggelse, ikke nødvendigvis behøver å være egnet eller uegnet til utbygging i dag.

Når det gjelder terskelen for at en grunn skal anses for fysisk uegnet for utnyttelse til tomteformål, er den svært høy. For at egnethetsvilkåret skal hindre skatteplikt, må bruk til tomteformål være tilnærmet umulig, eller iallfall svært vanskelig.⁹⁰

Den høye terskelen kan være en begrunnelse til at vilkåret ikke blir særlig problematisert i praksis i dag. Samtidig kan det også tenkes at siden tomteregelen går tilbake over 100 år, var

⁸⁸ Grensene for naturlig arrondert tomt behandles som nevnt ikke.

⁸⁹ Koch (1993) s. 94.

⁹⁰ Rt.1991 s. 207 s. 210.

vilkåret om fysisk egnethet mer aktuell da regelen ble innført enn den er i dag på grunn av dårligere byggeteknikker og andre utfordringer knyttet til grunnen som vi i dag er kommet forbi.

4.4 Juridisk egnethet

Den juridiske egnetheten til en grunn knytter seg til hvorvidt grunnen er beheftet med rettslige begrensninger som hindrer at grunnen kan benyttes til tomteformål.⁹¹ Eksempler på slike begrensninger kan være servitutter, kontraktmessige begrensninger eller lignende, samt offentligrettslige restriksjoner slik som forbud i plan og bygningsloven mot bygging i strandsonen,⁹² bevaringsbestemmelser⁹³ eller at området er lagt til friluftsområde i en reguleringsplan.⁹⁴

Det skal imidlertid mye til for at slike juridiske begrensninger skal medføre at en grunn anses uegnet for bruk til tomteformål. Begrensningen må være av en slik art at den ikke kan omgjøres og dermed anses som absolutt eller iallfall av mer permanent art.⁹⁵ Man må derfor gjøre en vurdering av hvorvidt restriksjonene kan bortfalle eller gjøres unntak fra i fremtiden. Slike vurderinger er imidlertid utfordrende, da de avhenger av lovgivning og regler som kan endre seg med tiden.⁹⁶

Hvorvidt selgeren av eiendommen tidligere har fått avslag på søknad om dispensasjon eller lignende, kan ikke ha noen avgjørende betydning.⁹⁷ Dette er også fornuftig sett fra omgåelsesbetraktninger. Dersom tidligere eiers avslag på dispensasjoner skulle fått betydning, kunne selger enkelt ha sendt inn dårlige søknader i et forsøk på å få avslag på dispensasjoner i forkant av salget, og på denne måten sikret seg mot at eiendommen ble ansett som egnet for utnyttelse til tomteformål, og dermed sikret seg mot beskatning.

⁹¹ Rt.1974 s. 1141 s. 1147; Rt.1991 s. 207 på s. 210.

⁹² Lov 27.06.2008 nr. 71 om planlegging og byggesaksbehandling (plan og bygningsloven) § 1-8.

⁹³ Lov 09.06.1978 nr. 50 om kulturminner (kulturminneloven) § 4 bokstav a og § 15.

⁹⁴ Stoveland (2021) s. 889; Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.3; Utv.1992 s. 1316.

⁹⁵ Rt.1991 s. 207 på s. 210, Stoveland (2021) s. 889; Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.3.

⁹⁶ Koch (1993) s. 94.

⁹⁷ Utv.2000 s. 68.

Heller ikke uttalelser fra eksempelvis byråkrater eller representanter fra kommunen om hvorvidt dispensasjoner er realistiske eller ikke, vil føre til en konklusjon om at grunnen er juridisk uegnet for utnyttelse til tomteformål, men vil likevel kunne få noe begrenset vekt i den retning.⁹⁸

Som gjennomgangen har vist, skal det svært mye til for at en grunn skal anses som juridisk eller fysisk uegnet for utnyttelse til tomteformål. Dette gjør at en kan stille spørsmål om egnethetsvilkåret overhodet er et selvstendig vilkår, noe jeg nå skal belyse i punkt 4.5.

4.5 Egnethetsvilkåret må ses i sammenheng med vederlagsvilkåret

I det jeg til nå har skrevet, har egnethetsvilkåret og vederlagsvilkåret blitt fremstilt som to vilkår som er uavhengige fra hverandre, noe som kan utledes direkte av tomteregelens ordlyd.

Det er imidlertid naturlig å se egnethetsvilkåret og vederlagsvilkåret i et samlet perspektiv. Det avgjørende vil da være hvilken påvirkning muligheten for utbygging har hatt på den samlede prisen, og ved denne vurderingen vil både grunnens fysiske og juridiske egnethet ha betydning.⁹⁹

Av den rettspraksis jeg har gjennomgått, har jeg ikke funnet ett tilfelle hvor en grunn har blitt ansett som uegnet, og med det alene medført at tomteregelen ikke kommer til anvendelse. Det nærmeste man kommer er den såkalte Kattøya-dommen¹⁰⁰ hvor lagmannsretten nærmest uttalte at grunnen var uegnet til utbygging, men dette ble likevel kun brukt som et argument i vurderingen av om vederlaget var bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål. Dette tilsier at vurderingen av egnethet ikke i seg selv kan anses som et selvstendig vilkår, men at det heller er tale om et moment innad i vederlagsvilkåret.

En slik tilnærming er også naturlig, da eiendommens egnethet i stor grad vil påvirke hvorvidt det må antas at vederlaget er bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål. Dersom en eiendom er fullstendig uegnet til utbygging eller andre industrielle eller forretningsmessige formål, vil en arbeide i motbakke med å argumentere for at vederlaget er bestemt ved

⁹⁸ Utv.1992 s. 1316.

⁹⁹ Rt.1974 s. 1141 på s. 1144; Rt.1991 s. 207 på s. 210.

¹⁰⁰ Utv.1992 s. 1316.

muligheten til å bruke grunnen til disse formålene. Et høyt vederlag vil da måtte være begrunnet i andre hensyn, og bestemmelsen kan følgelig ikke komme til anvendelse. Egnethetsvilkåret vil følgelig alltid ha betydning i vurderingen av vederlagsvilkåret.

I hvilken grad vurderingen av egnethet og vederlag i rettspraksis vurderes fra hverandre, varierer fra dom til dom og avhenger i stor grad av saksforholdet. I enkelte saker blir det bare kort konstatert at grunnen er egnet for utbygging før domstolen går over på å vurdere om vederlaget var bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹⁰¹ Dette kan til en viss grad gi inntrykk av to uavhengige vurderinger, men i andre avgjørelser gjøres vurderingen fullstendig samlet.¹⁰²

Ettersom vurderingen av en eiendoms egnethet alltid vil ha betydning i vurderingen av vederlagsvilkåret, fremstår en oppdeling mer som et pedagogisk grep fremfor en nødvendighet. Vurderingen av egnethetsvilkåret og vurderingen av vederlagsvilkåret må følgelig ses i sammenheng ved at jo bedre egnet for utnyttelse til tomteformål en grunn må anses for å være, jo sterkere taler dette for at vederlaget er bestemt ved muligheten til å benytte grunnen til disse tomteformålene. På samme måte vil mindre egnethet tale i motsatt retning.

5 Vederlagsvilkåret

5.1 Overordnet og ordlyden

Tomteregelens andre vilkår (vederlagsvilkåret) er at det må

"antas at **vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten** til å bruke grunnen til [tomteformål]" (mine uthevinger), jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a andre punktum.

Vederlagsvilkåret har i praksis vært det viktigste vilkåret ettersom egnethetsvilkåret som nevnt ikke har fått selvstendig betydning i praksis. Dersom et areal ikke er egnet for utnyttelse til tomteformål, vil vederlaget vanskelig tenkes å i vesentlig grad være bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål. Motsatt er vilkårene mer uavhengige fra hverandre. En eiendom kan være egnet for utnyttelse til tomteformål uten at vederlaget er begrunnet i muligheten for slik

¹⁰¹ Se eksempelvis Rt.1964 s. 1241, Rt.1977 s. 1264 og Rt.1996 s. 932.

¹⁰² Se eksempelvis Rt.1974 s. 1141 og Rt.1991 s. 207.

utnyttelse. Egnethetsvilkåret vil følgelig påvirke vurderingen av vederlagsvilkåret, men vederlagsvilkåret vil ikke påvirke vurderingen av egnethetsvilkåret.

Ordlyden "antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten" tilsier for det første at det må være sannsynlig, men at det ikke trenger å være sikkert at muligheten for utnyttelse til tomteformål har betydning for vederlaget, jf. ordlyden "antas". Samtidig er det "muligheten" for utnyttelse til tomteformål som er av betydning, ikke hvorvidt eiendommen faktisk benyttes til tomteformål. Videre må tomteformålet ha en sterk innflytelse på vederlaget, jf. ordlyden "vesentlig". Det er med andre ord ikke tilstrekkelig at muligheten for utnyttelse til tomteformål bare har vært et moment i fastsettingen av prisen, men den må ha vært bestemmende for prisen.

Vederlagsvilkåret er en nødvendig forutsetning for at hensynene bak skattefritaket for bolig ikke skal gjøre seg gjeldende.¹⁰³ Dersom vederlaget ikke er høyere enn hva boligen er verdt for bruk til boligformål, vil en beskatning av gevinsten medføre at selgeren må kjøpe en billigere bolig enn hva selgeren i utgangspunktet hadde, og hensynet til geografisk mobilitet vil være tilsidesatt.

At vederlaget er høyere når kjøperen skal utnytte eiendommen til tomteformål, er imidlertid ikke noe som kan leses ut av ordlyden. Etter ordlyden isolert sett, kan vederlaget både være lavere, på lik linje eller høyere enn hva vederlaget ville vært uten muligheten for utnyttelse til tomteformål, og likevel oppfylle vederlagsvilkåret. Men i lys av formålet bak tomteregelen om å beskatte gevinst som knytter seg til arealet som tomt, noe som i attraktive områder gjerne gir et høyere vederlag, fremstår det lite naturlig at tomteregelen skal omfatte tilfeller hvor vederlaget er lavere eller på lik linje med hva eiendommen hadde blitt solgt for uten påvirkning fra muligheten for utnyttelse til tomteformålet.¹⁰⁴

5.2 Vederlagsvilkåret skal vurderes objektivt

Vurderingen av om vederlaget er bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål skal i utgangspunktet være objektiv.¹⁰⁵ For å gjøre denne vurderingen må man først kartlegge eiendommens objektive markedspris for og så vurdere hvorvidt markedsprisen objektivt sett er

¹⁰³ Se punkt 2.3 for hensynene bak skattefritaket for bolig.

¹⁰⁴ Formålet til tomteregelen er nevnt under punkt 3.3 i oppgaven.

¹⁰⁵ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269; Rt.1996 s. 932 på s. 937; Utv.2021 s. 372.

påvirket av muligheten for utnyttelse til tomteformål. Her er utgangspunktet at den avtalte prisen mellom partene gir uttrykk for eiendommens objektive markedspris.¹⁰⁶

Det er den generelle etterspørselen som er det sentrale, ikke hvorvidt det finnes en kjøper som er villig til å gi en vesentlig høyere pris for eiendommen basert på subjektive omstendigheter,¹⁰⁷ eksempelvis for å unngå bebyggelse i nærheten av deres egen bolig,¹⁰⁸ fordi eiendommen har affeksjonsverdi for kjøperen eller fordi akkurat denne kjøperen ser utnyttelsesmuligheter som ingen andre ser eller har mulighet til å utnytte.¹⁰⁹ Slike eventuelle kjøpere, som er villige til å gi en betydelig høyere pris for eiendommen basert på subjektive betraktninger, må man se bort fra ved kartleggingen av eiendommens objektive markedspris.

Høy pris medfører følgelig ikke uten videre at vederlaget er bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹¹⁰ Dersom man tar hensyn til slike subjektive forhold hos kjøperen, vil det medføre at beskatning skjer på tilfeldigheter, og at ellers like eiendomssalg beskattes ulikt, noe som kan fremstå lite rimelig.¹¹¹ Likevel vil slike forhold som fremstår subjektive, kunne ha betydning dersom det finnes øvrige interesserte som også kan godtgjøre seg av de samme subjektive forholdene. Når flere interesserte verdsetter samme subjektive forhold, går det over til å bli objektive forhold som kan vektlegges.¹¹²

Dersom den betalte prisen gir uttrykk for eiendommens objektive markedspris, blir vurderingen om det finnes holdepunkter for at prisen objektivt sett er influert av muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹¹³ Det sentrale blir da om prisen på eiendommen hadde vært vesentlig lavere dersom man så bort fra muligheten for bruk til tomteformål,¹¹⁴ eller sagt på en annen måte, om

¹⁰⁶ Rt.1974 s. 1141 på s. 1144; Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹⁰⁷ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹⁰⁸ Rt.1996 s. 932 på s. 937.

¹⁰⁹ Se eksempelvis Utv.1992 s. 1313.

¹¹⁰ Aarbakke (1990) s. 85.

¹¹¹ Betydningen av subjektive forhold som et moment i vurderingen kommer jeg tilbake til i punkt 5.4.4.

¹¹² Se eksempelvis Utv.2006 s. 556.

¹¹³ Utv.2021 s. 372.

¹¹⁴ Rt.1974 s. 1141 på s. 1144; Rt.1991 s. 207 på s. 210.

det er en rimelig økonomisk og påregnelig mulighet at det finnes en kjøper som til samme pris vil beholde eiendommen uforandret.¹¹⁵

5.3 Vederlaget med og uten muligheten for utnyttelse til tomteformål

For å foreta en vurdering av om vederlaget er influert av muligheten for utnyttelse til tomteformål, er det nyttig å se på hva vederlaget hadde vært med og uten muligheten for utnyttelse til tomteformål. Man må da først vurdere hva som er alminnelig oppnåelig pris for eiendommen ved et salg som har bruk av eksisterende bebyggelse som formål. Deretter må man vurdere hva prisen hadde vært dersom tomten skulle utnyttes til tomteformål, sett bort fra rene subjektive forutsetninger hos kjøper. Man må så sammenligne disse to størrelsene for å finne ut hvorvidt vederlaget er vesentlig bestemt ved muligheten til å utnytte eiendommen til tomteformål.¹¹⁶ At det stilles krav om et vesentlig avvik, kan antas å være begrunnet i skattyters forutberegnelighet med at skattyter i større grad skal kunne forutse når gevinst ved salg av en eiendom tas opp til beskatning og når gevinsten er skattefri.

Som regel gjøres vurderingen i ettertid av et allerede gjennomført salg. Dette medfører at vurderingen blir en sammenligning mellom kjøpesummen og den antatte verdien av eiendommen ved uforandret utnyttelse. Dersom avviket er vesentlig, og avviket er begrunnet i muligheten for utnyttelse til tomteformål, vil vederlagsvilkåret være oppfylt.

Dersom eiendommen er solgt for en vesentlig høyere pris enn hva som med rimelighet kunne vært forventet med fortsatt bruk av eksisterende bygninger, skyldes denne merverdien normalt at arealet er egnet for bruk til tomteformål, eller at arealet har andre verdier som nevnt i sktl. § 9-3 niende ledd.¹¹⁷ Det er imidlertid viktig å merke seg at avviket må være vesentlig. Hvor store avvik som oppfyller vesentlighetskravet, har man ingen konkrete retningslinjer på. Konklusjonene vil bero på de konkrete omstendighetene i hver enkelt sak.¹¹⁸ Generelt kan man si at jo større avviket mellom verdien på eiendommen er med og uten muligheten for utnyttelse til tomteformål, jo mer vil det tale for at vederlaget er bestemt av denne muligheten.

¹¹⁵ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹¹⁶ Rt.1974 s. 1141 på s. 1144; UTV.2006 s. 556.

¹¹⁷ Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.3.

¹¹⁸ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

At vesentlighetskravet beror på en konkret vurdering svekker i stor grad det som ble nevnt som et formål bak vesentlighetskravet, nemlig forutberegneligheten til skattyter. Uten noen terskelverdier å basere seg på, vil det være vanskelig for skattyter å forutse sin skatteposisjon tilknyttet salget av sin fullt bebygde eiendom. Etter min mening hadde det vært bedre om loven eller rettspraksis i større grad avklarte en grense for at vederlaget skal anses for vesentlig påvirket. Dette ville etter min mening gjort vurderingen av tomteregelens anvendelse på fullt bebygde eiendommer enklere og mer forutsigbar. En slik regel ville imidlertid bidratt til større grad av omgåelsesmuligheter da det ville blitt enklere å tilpasse kjøpesummen til eventuelle fastsatte retningslinjer.

5.4 Momenter i vurderingen av vederlagsvilkåret

Vurderingen av vederlagsvilkåret vil være svært skjønnsmessig og varierer fra sak til sak. For å sikre likebehandling og forutberegnelighet i anvendelsen av tomteregelen, er det viktig at de samme momentene blir brukt i like saker. I dette underpunktet skal jeg gå gjennom de momentene som har blitt benyttet i praksis for å vurdere hensikten bak et høyt vederlag, om det er muligheten for bruk til tomteformål eller andre formål.

5.4.1 Strøkets karakter og utvikling

Et første moment man kan legge vekt på i vurderingen av vederlagsvilkåret er strøkets karakter og utvikling.¹¹⁹ Dette kan begrunnes i at hvordan området fremstår og hvilken utvikling området beveger seg i retning mot, kan gi indikasjoner på hva kjøpere er interessert i ved en ervervelse av en eiendom i området. Eksempelvis vil en kjøper lite trolig kjøpe en enebolig midt i et område med bare andre eneboliger med hensikt om å utnytte den til tomteformål.

Derimot vil det kunne stille seg annerledes dersom den samme eneboligen står omringet av eksempelvis forretningslokaler, eller hvor alle naboeiendommene allerede er kjøpt opp av tomteutviklere og utviklingen går mot en endring av strøkets karakter. I så tilfelle må det kreves sterkere økonomiske grunner, eksempelvis i form av potensielle leieinntekter, for at en kjøper skal ønske å bevare boligeiendommen i et område omringet av eksempelvis forretningsbygg.¹²⁰

¹¹⁹ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹²⁰ Rt.1977 s. 1264 på s. 1270.

Når man vurderer strøkets utvikling, må man ikke ha et for kortsiktig perspektiv.¹²¹ Likevel skal man særlig ta hensyn til den utviklingen som har vært den senere tid.¹²² Vi har ingen eksempler fra Høyesterett hvor det uttales noe konkret om hvilket tidsperspektiv som skal legges til grunn. I en dom fra Lagmannsretten ble det imidlertid benyttet en kommunedelplan som gikk 18 år frem i tid for å belyse hvilken utvikling strøket beveget seg i.¹²³ Dette kan gi noen holdepunkter på hvor langt tidsperspektiv man iallfall kan ha når man ser på strøkets karakter og utvikling.

Et strøk kan utvikle seg mot en total endring av formålet. For eksempel kan et boligområde omdannes til et forretningsområde, et forretningsområde kan bli et industriområde, eller et område for fritidsboliger kan omdannes til et vanlig boligområde. En slik total omvandling av strøkets formål er imidlertid ikke et vilkår for at et strøk skal anses tilstrekkelig endret til at strøkets utvikling kan tillegges vekt mot skattyter.¹²⁴

Også endringer hvor strøket ikke endrer bruksområde eller formål kan få betydning, eksempelvis hvor utviklingen av strøket går mot en fortetning i form av flermannsboliger istedenfor eneboliger eller lignende.¹²⁵ I så tilfelle brukes området til boligbebyggelse både før og etter endringen, men forskjellig type boligbebyggelse. Dette er også i tråd med formålet bak tomteregelen.¹²⁶ Det er dermed likegyldig hvorvidt kjøperen ønsker å benytte tomten til å bygge næringseiendom eller flermannsboliger. Dersom det er ønsket om tomten, og ikke ønsket om selve bebyggelsen som gir utslag i en vesentlig høyere pris, er vederlaget bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformålet.

Et sentralt poeng i vurderingen er hvilken styrke og tempo utviklingen beveger seg i.¹²⁷ Desto hurtigere utviklingen går mot eksempelvis en endret bruk eller fortetning, jo større grunn kan det være til å anta at prisen bestemmes av muligheten for utnyttelse til tomteformålet fremfor bruk til andre formål.

¹²¹ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹²² Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.6.3.

¹²³ Utv.2021 s. 372.

¹²⁴ Utv.2021 s. 372.

¹²⁵ Se eksempelvis Utv.2006 s. 556 og Utv.2021 s. 372.

¹²⁶ Se punkt 3.3 om formålet bak tomteregelen.

¹²⁷ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

Likevel er det ikke slik at enhver utvikling i form av endring av strøket får betydning. I enkelte tilfeller kan strøket tydelig være i endring, men likevel ikke være kommet tilstrekkelig langt til å fastslå at strøksendringen påvirker eiendomskjøpere. Dersom det fremdeles kan anses å være et marked for den eksisterende bebyggelse, tilsier dette at strøket ikke har utviklet seg tilstrekkelig til å fastslå at kjøpere utelukkende må være ute etter grunnen fremfor en fortsatt bruk av bebyggelsen.¹²⁸

På den andre siden vil det forhold at den eksisterende bebyggelsen er helt utdatert og feilplassert i sin tid sammenlignet med strøkets bebyggelse ellers, være et sterkt argument for at det i virkeligheten er tomteverdien til boligen som eventuelle kjøpere er ute etter. Denne vurderingen vil naturlig nok bli en gradsvurdering, da det ikke er slik at enten passer eiendommen tidsmessig inn i strøket eller så gjør den ikke det.¹²⁹

En måte man kan se på karakteren og utviklingen av strøket er gjennom å fysisk dra og se hvordan strøket fremstår i dag. I så tilfelle kan det både være relevant å dra til selve området og til omkringliggende områder.¹³⁰ En annen måte er å se på hvilke planer som er lagt for området, herunder reguleringsplaner. På lik linje som at reguleringsplaner kan si noe om egnetheten til grunnen,¹³¹ kan også reguleringsplaner klarlegge hvilke formål området er regulert til og hvilken utnyttelsesintensitet som er tillatt i fremtiden, og dermed si noe om hvilken utvikling strøket beveger seg i.¹³²

En tredje måte for å se på utviklingen av strøket på, er å se hva andre kjøpere planlegger med omkringliggende eiendommer. Dette kan man finne ut gjennom å se på om strøket preges av omlegging fra et bruksformål til et annet,¹³³ ved å forhøre seg med eiere av omkringliggende eiendommer, eller generelt bare se på hvem som eier eiendommer i området. Dersom det kun er utbyggingsselskap som er eiere av de andre eiendommene i et bolignabolag, eller andre

¹²⁸ Rt.1993 s. 480 på s. 485.

¹²⁹ Se Rt.1977 s. 1241 og Rt.1993 s. 480 på s. 485 i sammenheng.

¹³⁰ Rt.1993 s. 480 på s. 485; Utv.2006 s. 556.

¹³¹ Grunnens juridiske egnethet er omtalt i punkt 4.4.

¹³² Utv.1994 s. 31; Utv.2001 s. 1531.

¹³³ Rt.1977 s. 1264 på s. 1270.

kjøpere av eiendommer i nabolaget eksempelvis planlegger å benytte eiendommene til forretningslokaler, kan dette tilsi at strøket beveger seg i retning av et forretningsstrøk.

Når man ser på karakteren og utviklingen til strøket, skal man se på utviklingen slik den var på overdragelsestidspunktet.¹³⁴ Dette kan begrunnes i at en kjøper av en eiendom aldri kan ta i betraktning fremtidige forhold da en ikke vet om disse forholdene enda. Omstendigheter som inntraff etter overdragelsen, vil dermed ikke kunne si noe om hva begrunnelsen for det høye vederlaget var. Det kan imidlertid den utviklingen som man kunne forutse på overdragelsestidspunktet. I lys av at skattesakene gjerne dukker opp noen år i etterkant av overdragelsene, vil det kunne være en vanskelig øvelse å bedømme basert på tidligere fremtidsspådommer angående strøkets utvikling uten å ta i betraktning hvordan utviklingen faktisk har gått.

5.4.2 Den eksisterende bebyggelses betydning

Et annet moment i vurderingen av om vederlaget er bestemt av muligheten for utnyttelse til tomteformål, er betydningen av den allerede eksisterende bebyggelsen på eiendommen.¹³⁵ Den nåværende bebyggelses tilstand kan si noe om hvorvidt det er sannsynlig at en kjøper kan tenke seg å beholde den eksisterende bebyggelsen uforandret. Eksempelvis vil en høy pris for et gammelt og forfalt hus tilsi at det ikke betales for bebyggelsen, men at det utelukkende betales for tomten. Dette kan kanskje tenkes annerledes hvor bebyggelsen er fredet av bevaringsbestemmelser eller lignende, men slike forhold hører imidlertid inn under vurderingen av eiendommens juridiske egnethet.¹³⁶

Dersom bebyggelsen er i så dårlig stand at bebyggelsen ikke tilfører noe verdi til eiendommen, eller senker verdien på eiendommen som følge av at kjøper må regne med rivningskostnader, er dette et sterkt argument for at et høyt vederlag er styrt av muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹³⁷ I motsatt tilfelle, dersom bebyggelsen har en slik økonomisk betydning at den

¹³⁴ Rt.1977 s. 1264 på s. 1270; Utv.2006 s. 556.

¹³⁵ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹³⁶ Om juridisk egnethet, se punkt 4.4.

¹³⁷ Synes å være støttet av Utv.2000 s. 825 og Utv.1992 s. 1313.

øker eiendommens verdi utover den ubebygde grunnen, vil det tale mot at et høyt vederlag er styrt av muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹³⁸

Vurderingen av eiendommens verdi med og uten bebyggelsen gjør seg noe forskjellig når det er tale om boligeiendom og når det er tale om fritidseiendom. Boligbebyggelse tilfører generelt mer verdi til eiendommen enn hva fritidsboligbebyggelse gjør, ettersom fritidsboliger ofte er av mindre størrelse og av enklere standard. Når fritidsboliger generelt tilfører mindre verdi til eiendommen enn hva boligbebyggelse gjør, tilsier dette at man ved vurderingen av den eksisterende bebyggelses betydning for vederlaget må være mer varsom med å legge vekt på hvorvidt en fritidsboligbebyggelse tilfører noen verdi til eiendommen sammenlignet med ordinær boligbebyggelse.

I enkelte tilfeller kan likevel en dårlig eller enkel bebyggelse tilføre verdi til eiendommen på en måte som taler sterkt mot at salget er et tomtesalg.¹³⁹ Et eksempel kan være en fritidsbolig som ligger i et område hvor det er byggeforbud, eksempelvis i strandsonen.¹⁴⁰ Den eksisterende bebyggelsen kan da ha en betydelig verdi i form av at det ikke er tillatt å sette opp nye bygninger, og den eksisterende bebyggelsen er den eneste muligheten for å utnytte grunnen til fritidseiendom. Dette henger tett sammen med grunnens egnethet, og er et eksempel på hvordan egnethetsvilkåret og vederlagsvilkåret kan påvirke hverandre.¹⁴¹

For å vurdere tilstanden til bebyggelsen, kan man se på hvorvidt den fortsatt kan fungere etter sin hensikt og hvor lenge den forventes å kunne gjøre det i fremtiden.¹⁴² Dersom bebyggelsen i fremtiden kan fungere etter sitt formål, tilsier dette at bebyggelsen er i god tilstand, noe som taler mot at det er muligheten for utnyttelse til tomteformål som har vært avgjørende for vederlaget.

Selv om bebyggelsens tilstand har betydning, er det likevel ikke slik at dersom bebyggelsen er i god stand, så utelukker det at en overdragelse er et tomtesalg. Salg av eiendommer med

¹³⁸ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269; Rt.1993 s. 480 på s. 484.

¹³⁹ Utv.1992 s. 1316.

¹⁴⁰ Plan og bygningsloven § 1-8.

¹⁴¹ Om grunnens egnethet, se punkt 4.

¹⁴² Rt.1993 s. 480 på s. 485; UTV.1992 s. 1313.

bebyggelser i god stand kan også være tomtesalg, men det skal antagelig noe mer til enn dersom bebyggelsen er i dårlig stand.¹⁴³

For å finne ut av bebyggelsens tilstand og verdi kan en fremgangsmåte være å innhente vurderinger fra eiendomsmevlere og takstpersoner.¹⁴⁴ På denne måten kan man finne ut av eiendommens verdi med bebyggelsen. Deretter kan man sammenligne denne verdien opp mot hva en takstperson takserer eiendommen til uten bebyggelsen, altså som ren tomt. Dersom bebyggelsen ikke tilfører noen verdi til eiendommen, vil det kunne tilsi at en høy pris styres av muligheten for utnyttelse til tomteformål. Det er denne fremgangsmåten det ser ut til at i praksis er blitt benyttet de siste årene.¹⁴⁵

En annen måte å vurdere den eksisterende bebyggelsens betydning på er å se på forrentningsevnen.¹⁴⁶ Med forrentningsevne menes det eiendommens evne til å generere avkastning. Vurderingen er om netto avkastning den bestående bebyggelsen kan gi, står i rimelig forhold til salgssummen.¹⁴⁷ Dersom eiendommen uforandret har muligheter for å generere en avkastning som står i rimelig forhold til salgssummen, tilsier det at kjøpere kan tenkes å beholde bebyggelsen uforandret. Dette kan gi holdepunkter for at vederlaget ikke er bestemt ved muligheten for utnyttelse til tomteformål.

En boligbebyggelses eller fritidsboligbebyggelses forrentningsevne kan måles i antatte muligheter for leieinntekter.¹⁴⁸ Dersom det er manglende muligheter for å oppnå avkastning på investeringen ved uforandret bruk, tilsier dette at et høyt vederlag ikke er begrunnet i muligheten for fortsatt bruk, men heller i muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹⁴⁹ En kan altså vurdere om antatte mulige leieinntekter står i stil med det høye vederlaget som er betalt. En manglende sammenheng mellom forrentningsevne og vederlag, tilsier at vederlaget er begrunnet i andre hensyn enn en tanke om fortsatt bruk.

¹⁴³ Utv.2021 s. 372.

¹⁴⁴ Utv.2021 s. 372; Utv.1992 s. 1316.

¹⁴⁵ Se eksempelvis Utv.2000 s. 68, Utv.2001 s. 1531 og Utv.2021 s. 372.

¹⁴⁶ Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

¹⁴⁷ Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.6.3.

¹⁴⁸ Rt.1977 s. 1265 på s. 1270; Utv-1994-31.

¹⁴⁹ Utv.2021 s. 372.

5.4.3 Hvordan vederlaget er fastsatt

Et ytterligere moment er hvordan man har kommet frem til det fastsatte vederlaget. Et eksempel er om prisen er fastsatt med utgangspunkt i en pris per kvadratmeter.¹⁵⁰ Dette kan indikere at det er grunnen man betaler for fremfor bebyggelsen da en slik verdsettelsesmetode er betydelig vanligere for tomter enn for fullt bebygde eiendommer.

Et annet eksempel er der det blir solgt flere tomter i samme omgang, hvor en av tomtene er fullt bebygde. Dersom den fullt bebygde eiendommen selges for samme pris som de ubebygde, tilsier dette at bebyggelsen ikke tilføyer noe verdi til grunnen, noe som taler for at vederlaget er bestemt ved muligheten til å utnytte grunnen til tomteformål.¹⁵¹

5.4.4 Betydningen av subjektive forhold

Vurderingen av om prisen på eiendommen er styrt av muligheten for utnyttelse til tomteformål er som nevnt i utgangspunktet en objektiv vurdering.¹⁵² Likevel kan subjektive forhold få betydning som et moment i vurderingen.¹⁵³ Dette kan være subjektive forhold hos kjøperen, selgeren eller andre interesserte.

5.4.4.1 Subjektive forhold hos kjøperen

Subjektive forhold hos kjøperen som kan få betydning er kjøperens planer med eiendommen,¹⁵⁴ hvem som er kjøper¹⁵⁵ og hva kjøperen faktisk benytter eiendommen til.¹⁵⁶

Konkrete byggeplaner og erververens stilling som byggmester eller entreprenør er konkrete forhold som kan indikere at vederlaget er styrt av muligheten for tomteutnyttelse.¹⁵⁷ I motsatt retning kan det også få betydning at kjøperen har konkrete planer om å ikke utnytte eiendommen til tomteformål.¹⁵⁸ Slike forhold kan være med på å gi støtte for det som objektivt

¹⁵⁰ Rt.1917 s. 920 på s. 922; Aarbakke (1990) s. 88.

¹⁵¹ Utv.2000 s. 825.

¹⁵² Se punkt 5.2.

¹⁵³ Koch (1993) s. 93; Zimmer (2021) s. 289; Skatte-ABC (2023/2024) T-13-3.3.

¹⁵⁴ Rt.1925 s. 264 på s. 265; Rt.1993 s. 480 på s. 485; Aarbakke (1990) s. 85–86.

¹⁵⁵ Aarbakke (1990) s. 85.

¹⁵⁶ Synes å være støttet av Utv.1994 s. 31 og Utv.2001 s. 1531; Zimmer (2021) s. 289.

¹⁵⁷ Utv.2006 s. 556; Aarbakke (1990) s. 85.

¹⁵⁸ Utv.1993 s. 1271.

sett fremstår som formålet bak vederlaget,¹⁵⁹ men er ikke avgjørende.¹⁶⁰ Kjøperen kan ha planer om å utnytte eiendommen uforandret og salget kan likevel bli betraktet som et tomtesalg.¹⁶¹

Man kan også legge vekt på hvorvidt selgeren forstår eller burde forstått at kjøperen har planer om å utnytte eiendommen til tomteformål.¹⁶² Dette fremstår også rimelig dersom en først kan legge vekt på subjektive forhold sett fra hensynet til forutberegneligheten til skattyter. Et annet poeng er at dersom skattyter ikke kan forutse at kjøper skal benytte eiendommen til tomteformål, så er det lite som tilsier at vederlaget objektivt sett er begrunnet i noen mulighet for bruk til tomteformål.

Hva kjøperen faktisk benytter eiendommen til, enten det er tomteformål eller videre utnyttelse av den eksisterende bebyggelsen, er i utgangspunktet etterfølgende omstendigheter som ikke skal tillegges betydning. Bedømmelsen skal skje på grunnlag av de forholdene som lå til grunn på salgstidspunktet.¹⁶³ Men på samme måte som for kjøpers planer med eiendommen, kan etterfølgende omstendigheter få betydning i form av å bekrefte det som fremstår som de objektive omstendighetene tilknyttet overdragelsen, eksempelvis at den eksisterende bebyggelse hadde egenverdi.¹⁶⁴

Man må imidlertid se bort fra en plan om utnyttelse eller faktisk utnyttelse som fremstår midlertidig frem til tomten kan benyttes til tomteformål.¹⁶⁵ Slik midlertidig bruk kan eksempelvis være at eksisterende bebyggelse leies ut frem til byggeplanene er ferdig eller bygge- og rivningstillatelser er innhentet.

Å legge vekt på subjektive forhold, herunder hvem som er kjøper, kjøpers planer og kjøpers handlinger, kan være problematisk sett fra et likebehandlingsperspektiv. Om slike forhold får for mye vekt, kan det medføre at like eiendommer blir beskattet forskjellig avhengig av hvem som er kjøper. Et annet poeng er at det vil kunne lønne seg å motta et lavere vederlag hos noen man vet skal benytte eiendommen til fortsatt bruk, fremfor å selge til en utbygger, og ved denne

¹⁵⁹ Rt.1977 s. 1264 på s. 1270.

¹⁶⁰ Rt.1936 s. 941 på s. 942; Utv.1993 s. 1271.

¹⁶¹ Rt.1936 s. 941 på s. 942; Rt.1991 s. 207 på s. 210.

¹⁶² Synes å være støttet av Rt.1993 s. 480 på s. 485 og Utv.2006 s. 556; Aarbakke (1990) s. 85.

¹⁶³ Utv.1992 s. 1313.

¹⁶⁴ Synes å være støttet av Utv.1994 s. 31 og Utv.2001 s. 1531.

¹⁶⁵ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 40; Rt.1977 s. 1264 på s. 1269.

måten minimere risikoen for skatt.¹⁶⁶ Dersom man selger til en privatperson fremstår det mindre sannsynlig at skattemyndighetene ser på salget som et mulig tomtsalg enn dersom man selger til en utbygger som åpenbart skal benytte eiendommen til tomteformål.

5.4.4.2 Hvordan selgeren og andre interesserte opptrer

Hvorvidt selgeren har solgt boligen i det åpne markedet eller bak lukkede dører kan få betydning. Dersom boligen blir solgt utenom det åpne markedet til et selskap som driver med utbygging, vil det kunne tilsi at prisen var så god at det for selgeren ikke fremsto realistisk å oppnå en bedre pris i det åpne markedet.¹⁶⁷ Slike salg bak lukkede dører kan gi indikasjoner på at det ikke vil være mulig å oppnå like høy pris om man selger boligen som bolig fremfor å selge boligen som tomtegrunn. I så tilfelle vil det tale for at vederlaget er bestemt av muligheten til å utnytte eiendommen til tomteformål.

Hvilke planer og hvordan andre interesserte kjøpere opptrer kan også ha betydning.¹⁶⁸ Dersom man kan peke på konkrete planer hos andre interesserte, vil det være med på å bekrefte hva som objektivt sett er grunnlaget for vederlaget. Dette gjelder iallfall dersom samtlige øvrige interesserte, som er villige til å gi et vederlag i samme prisklasse, er selskaper som tar sikte på å benytte eiendommen til tomteformål. Mangelen på andre interesserte kjøpere som er interessert i å fortsette å bruke eiendommen uforandret, vil altså kunne tale for at vederlaget er styrt av muligheten for utnyttelse til tomteformål.¹⁶⁹

Likt som for kjøpers planer med eiendommen, må man ved andre interessertes planer se bort fra midlertidig utnyttelse som vil vare frem til utbygging kan finne sted.¹⁷⁰

¹⁶⁶ Koch (1993) s. 102.

¹⁶⁷ Utv.2006 s. 556.

¹⁶⁸ Rt.1977 s. 1264 på s. 1270.

¹⁶⁹ Utv.2006 s. 556.

¹⁷⁰ Utv.1994 s. 31.

6 Kritikk og synspunkter på dagens tomteregel

6.1 Dagens tomteregel er for skjønnsmessig

Dagens tomteregel legger opp til en svært skjønnsmessig vurdering hvor en skattyter vanskelig kan forutse sin skatteposisjon tilknyttet sin bolig- eller fritidseiendom. Momentene som oppstilles i rettspraksis er etter min mening heller ikke tilstrekkelig avklarende.

Skjønnsmessige regler kan ha sine fordeler ved at de er fleksible og dermed passer på ulike saksforhold. Likevel mener jeg at det er problematisk at svært store verdier, det som kan være mange skattytere sin livs største investering, skal skattlegges basert på en regel det er vanskelig å se utfallet av. Graden av skjønn medfører også uønskede konsekvenser ved at nokså like boligsalg kan bli beskattet ulikt, noe som vil stride med likhetsprinsippet.

Forutberegnelighetsproblematikken kan imidlertid til en viss grad imøtegås ved å søke om en bindende forhåndsuttalelse hos Skatteetaten i forkant av salget,¹⁷¹ men slike uttalelser tar gjerne lang tid.¹⁷² Selgeren må i så fall avvente kjøpet, og kan i denne perioden miste eventuelle interesserte.

Det kan også innvendes at mange eiendomsmeglere antagelig vil ha innsikt og erfaringer tilknyttet hvorvidt en bolig eller fritidsbolig risikerer beskatning etter tomteregelen, slik at beskatningen gjerne ikke kommer helt uforventet på selgeren. Betydningen av denne innvendingen vil imidlertid variere stort avhengig av om selgeren i det hele tatt velger å benytte en eiendomsmegler, og i så fall hvilken kompetanse eiendomsmegleren har, noe som fremstår tilfeldig.

Et alternativ kunne vært å endre boligbeskatningen til en mekanisk grense for skatteplikt ved salg av verdifulle eiendommer.¹⁷³ En slik endring ville fjernet behovet for den skjønnsmessige tomteregelen, og samtidig både vært mer forutsigbar og ressursbesparende. Likevel ville en slik mekanisk grense vært problematisk med tanke på at hensynet til skattyters boligbehov og mobilitet ville blitt tilsidesatt for de som eier kostbare boliger. Dette ville også skapt uønskede innlåsingeffekter ved at kostbare boliger ikke ville nådd markedet.

¹⁷¹ Lov 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 6-1.

¹⁷² Forskrift 23.11.2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 6-1-6.

¹⁷³ Denne løsningen er fremhevet av OECD (2022), se også NOU 2022: 20 s. 308.

6.2 Forslag til endring av tomteregelen

I dag er virkningen av tomteregelen at enten blir hele gevinsten ved salg av en fullt bebygd bolig- eller fritidseiendom skattlagt, eller så er hele gevinsten skattefri.

I enkelte tilfeller vil virkningen av tomteregelen innebære at det kan lønne seg å motta et lavere vederlag for å unngå vesentlighetskravet og dermed unngå beskatning. Et eksempel til illustrasjon kan være at man har mulighet til å selge boligen sin med 10 millioner kroner i gevinst. Dersom man ved å motta et lavere vederlag kan unngå vesentlighetskravet og følgelig unngå skattebyrden, vil det med dagens skattesats på 22% være fordelaktig å motta et vederlag som resulterer i en gevinst på minst 7,8 millioner kroner. I så tilfelle vil både kjøper og selger tjene på å avtale et billigere vederlag, mens staten taper skatteinntekter.¹⁷⁴ Dette strider mot hensynet til nøytralitet.¹⁷⁵

Et mer hensiktsmessig alternativ til dagens tomteregel er etter min mening at man bare beskatter den delen av gevinsten som kan anses som mergevinst knyttet til eiendommens verdi som tomt. Dersom en bolig som kunne blitt solgt for 10 millioner kroner til boligformål, blir solgt for 20 millioner kroner for bruk til tomteformål, ville en slik regel bare beskattet de 10 øvrige millioner kronene som tilknyttet tomteformålet. En mulig måte å utregne dette på kunne vært:

Salgsvederlaget – verdien på eiendommen som bolig eller fritidseiendom = skattbar gevinst som tomt.

Basert på denne utregningen kan et forslag til ny ordlyd for tomteregelens anvendelse på fullt bebygde bolig- og fritidsboliger være:

"Unntaket fra skatteplikt gjelder bare for den delen av vederlaget som kan tilknyttes selgers bruk av eiendommen til bolig- eller fritidsboligformål."

Dersom salgsvederlaget er lik verdien på eiendommen som bolig eller fritidsbolig, blir gevinsten skattefri. Forutsetningen for regelen måtte imidlertid fremdeles vært at de alminnelige vilkårene for skattefrihet for bolig eller fritidsbolig er oppfylt, jf. sktl. § 9-3 andre og fjerde ledd.

¹⁷⁴ Koch (1993) beskriver et lignende eksempel på s. 110.

¹⁷⁵ Om hensynet til nøytralitet, se punkt 2.3.3.

En slik regel ville fortsatt ivaretatt hensynene til skattyters boligbehov og mobilitet, og samtidig hatt en mer nøytral virkning enn dagens tomteregel på fullt bebygde eiendommer. I tillegg ville en slik regel etter min mening fremstått mer rettferdig enn dagens tomteregel fordi gevinst knyttet til salg av fullt bebygde bolig- og fritidseiendommer i større grad ville blitt beskattet likt. På den andre siden ville en slik regel ført til mer kompleksitet i regelverket, noe som leder til en diskusjon om hvor detaljstyrt skatteregelverket skal være.

Samtidig ville en slik regel ført til noe mer arbeid for skattemyndighetene enn hva dagens regel legger opp til. Men fordi dagens regel allerede legger opp til at man til en viss grad må vurdere verdien til den fullt bebygde eiendommen ved fortsatt bruk av den eksisterende bebyggelsen for å klarlegge hvorvidt vederlagsvilkåret er oppfylt, vil merarbeidet med en endret regel etter mitt syn ikke være av et stort omfang. Fordelene ved å endre regelen vil derfor etter min mening veie opp for merarbeidet en endret regel hadde medført.

7 Kilderegister

Lover og forskrifter

- Lov 17.05.1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).
- Lov 18.08.1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven).
- Lov 09.06.1978 nr. 50 om kulturminner (kulturminneloven).
- Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
- Lov 27.06.2008 nr. 71 om planlegging og byggesaksbehandling (plan og bygningsloven).
- Lov 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).
- Forskrift 23.11.2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften).
- Forskrift 14.12.2023 nr. 2071 om skatt av inntekt og formue m.v. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak).

Forarbeider

- Besl. O. nr. 106 (1934) Vedtak til lov om forandringer i skattelov for byene av 18. august 1911.
- Ot.prp. nr. 43 (1910) Om utfærdigelse av skatteloven for landet og for byerne.
- Ot.prp. nr. 11 (1934) Om forandringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911.
- Ot.prp. nr. 4 (1986–1987) Skatteopplegget for 1987 – Lovendringer.
- Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) Skattereformen 1992.
- Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) Ny skattelov.
- NOU 1973:3 Skattlegging av boliger.
- NOU 1984:22 Personbeskatning.
- NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform.
- NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem.

Høyesterettspraksis

- Rt.1917 s. 920.
- Rt.1925 s. 694.
- Rt.1925 s. 184
- Rt.1936 s. 941.
- Rt.1960 s. 1427.
- Rt.1964 s. 1241.

- Rt.1971 s. 337.
- Rt.1974 s. 1141.
- Rt.1977 s. 1264.
- Rt.1982 s. 866.
- Rt.1990 s. 1293.
- Rt.1991 s. 207.
- Rt.1993 s. 480.
- Rt.1996 s. 932.
- Rt.2014 s. 1281.

Underrettspraksis

- Utv.1961 s. 335.
- Utv.1967 s. 247.
- Utv.1992 s. 1313.
- Utv.1992 s. 1316.
- Utv.1993 s. 1271.
- Utv.1994 s. 31.
- Utv.2000 s. 68.
- Utv.2000 s. 825.
- Utv.2001 s. 1531.
- Utv.2006 s. 556.
- Utv.2021 s. 372.

Litteratur

Aarbakke, M. (1990). Skatt på inntekt (4. utg., pp. XVII, 436). Universitetsforlaget.

Koch, S. E., Krefting, C. E., Stoveland, P. H. (1993). Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom (2. utgave). Skattebetalerforeningen.

Eckhoff, T., & Helgesen, J. E. (2001). Rettskildelære (5. utg. [redigert av] Jan E. Helgesen., p. 414). Universitetsforlaget.

Tande, K. M., (2011). Individuelle valg og vurderinger i rettsanvendelsesprosessen. I Jussens Venner 2011/1, Årgang 46, s. 1–36. Lest på Juridika.no:

<https://juridika.no/tidsskrifter/jussens-venner/2011/1/artikkel/tande>

Blandhol, S., Tøssebro, H. N., Skotheim, Ø. (2015). Innføring i juridisk metode. I Jussens Venner 2015/6, Årgang 50, s. 310–345. Lest på Juridika.no:

<https://juridika.no/tidsskrifter/jussens-venner/2015/6/artikkel/blandhol>

Momeni, Y. (2016). Bindende forhåndsuttalelser – likebehandling og avvising. I Skatterett 2016/1, Årgang 35, side 50–71. Lest på Juridika.no:

<https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2016/1/artikkel/momeni>

Stoveland, P. H., Matre, H. P., Sund, E., & Sønning, S. T. (2020). Skatteloven med kommentarer (1. utgave.). Gyldendal.

Zimmer, F. (2021). Lærebok i skatterett (9. utgave.). Universitetsforlaget.

Andre kilder

Stefansen, B., Macic, N. (11.08.2022). Oppdatert boligbehov basert på SSBs nye befolkningsframskriving. Prognosesenteret. Lest på Prognosesenteret.no:

<https://blogg.prognosesenteret.no/oppdatert-boligbehov-basert-paa-ssbs-nye-befolkningsframskriving>

OECD. (2022). OECD Economic survey: Norway 2022.

Statistisk sentralbyrå. (05.09.2023). Sentralisering. Lest på ssb.no:

<https://www.ssb.no/befolkning/folketall/artikler/sentralisering>

Skattedirektoratet. (2023). Skatte-ABC 2023/2024. Elektronisk utgave. Lest på

skatteetaten.no: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>

Kommunal- og distriktsdepartementet. (16.02.2024). Fortetting, transformasjon og knutepunktutvikling. Regjeringen. Lest på Regjeringen.no:

https://www.regjeringen.no/no/tema/plan-bygg-og-eiendom/plan_bygningsloven/planlegging/fagtema/fortetting_transformasjon_knutepunktutvikling/id2898349/

Oslo Kommune. (u.å.). Boligmengden. Lest på Oslo.kommune.no (08.03.2024) på:

<https://www.oslo.kommune.no/statistikk/boligmengde/#gref>

Språkrådet, Universitetet i Bergen. (u.å.). "Tomt". I Bokmålsordboka. Lest på ordbokene.no (21.03.2024): <https://ordbokene.no/bm,nn/tomt>

