

Forståelsen av begrepet «naturlig arrondert tomt» til bolig og fritidsbolig

Kandidatnummer: 53

Antall ord: 13 341



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2022

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	2
1.1 Tema og problemstilling.....	2
1.2 Rettskildebildet.....	3
1.3 Fremstillingen videre	4
2 Særregler for skatt og avgift for fast eiendom.....	5
2.1 Innledning.....	5
2.2 Begrepet «naturlig arrondert tomt» og dets formål	5
2.3 Forholdet til fordelsbeskatning og rentefradrag	7
2.4 Forholdet til formueskatt, eiendomsskatt og merverdiavgift.....	8
3 Naturlig arrondert tomt etter skatteetatens retningslinjer.....	10
3.1 Innledning.....	10
3.2 Betydningen av en konkret vurdering	10
3.3 Bebyggelsen.....	12
3.3.1 «Rimelig tilpasset bebyggelsen» og i samsvar med bebyggelsens «formål».....	12
3.3.2 Uthus	16
3.4 Bygningen(e)s beliggenhet på tomten	18
3.5 Atkomst	20
3.6 Topografi	21
3.7 Hvordan området er regulert i kommuneplanen.....	23
3.8 Betydningen av hva som anses som vanlig størrelse på tomter i området	24
4 Øvrige momenter i vurderingen av naturlig arrondert tomt.....	27
4.1 Innledning.....	27
4.2 Økonomisk vurdering	27
4.3 Forhold på realisasjonstidspunktet	29
5 Er gjeldende regulering av «naturlig arrondert tomt» hensiktsmessig, eller bør reglene endres?.....	32
Litteraturliste	38

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Det alminnelige utgangspunktet for beskatning av inntekt er at all inntekt er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 (1).¹ Inntektsbegrepet omfatter ikke bare det man i dagligtalen omtaler som inntekt, typisk lønnsinntekt ved arbeid, men også realisasjon av formuesobjekt, jf. § 5-1 (2). Dette innebærer at realisasjon av boliger og fritidsboliger i utgangspunktet skal beskattes med en sats på 22 %.² Motsetningsvis vil tap ved realisasjon være gjenstand for fradrag, jf. sktl. § 9-4 (1). Gevinsten eller tapet representerer differansen mellom inngangsverdien og salgsverdien av formuesobjektet.³ Hovedregelen i § 5-1 (2) annen setning oppstiller et unntak for gevinstbeskatning etter «særregler» i skattelovens kapittel 9. De relevante særreglene for gevinstbeskatning av bolig og fritidsbolig finner man i sktl. § 9-3 (2), (4) og (9).

Etter sktl. § 9-3 (2) vil gevinsten ved realisasjon av «boligeiendom» i utgangspunktet være skattefri dersom vilkårene for bruks- og eiertid er oppfylt. Eieren må ha eid boligeiendommen i minst ett år på tidspunktet for realisasjon, og boligen må være benyttet som egen bolig av eieren i minst ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted eller avtales, jf. § 9-3 (2) bokstav a og b. Fritak fra gevinstbeskatning ved realisasjon av «fritidsbolig» bygger i hovedsak på samme utforming og prinsipper som realisasjon av «boligeiendom». Vilrårene for bruks- og eiertid er oppfylt dersom eieren har brukt fritidsboligen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene, samt at realisasjonen utføres mer enn fem år etter at fritidsboligen ble ervervet eller tatt i bruk, jf. § 9-3 (4).

Hva som konkret ligger i begrepene «boligeiendom» og «fritidsbolig» etter § 9-3 (2) og (4) fremgår ikke av skatteloven. Begrepene er nærmere definert gjennom praksis fra domstolene og skattemyndighetene hvor det legges til grunn at en del av grunnarealet til bygningen skal omfattes av fritaket for gevinstbeskatning i likhet med boligen og fritidsboligen.⁴ Dette grunnarealet blir normalt omtalt som «naturlig arrondert tomt».⁵ Selv om begrepet etter hver

¹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt. (skatteloven – sktl).

² Prop. 1 LS Tillegg 1 (2021-2022) s. 17.

³ Zimmer (2021) s. 322.

⁴ Se blant annet Rt-1964-1241 for en realisasjon av boligeiendom, Rt-1974-1141 for realisasjon av en fritidsbolig og Skatte-ABC 21/22 s. 246.

⁵ Se særlig Rt-1964-1241 s. 1243. Andre begreper for dette grunnarealet tas opp i punkt 2.2, men denne oppgaven vil kun anvende «naturlig arrondert tomt» som begrep for dette grunnarealet.

har festet seg i domstolene og skattemyndighetenes praksis, er det likevel uklart hvilket areal som egentlig faller inn under «naturlig arrondert tomt» i det konkrete tilfellet.⁶

Den skattefrie gevinsten ved realisasjon av «boligeiendom» og «fritidsbolig» etter § 9-3 (2) og (4) kan helt eller delvis begrenses dersom realisasjonen er et tomtsalg, jf. § 9-3 (9). Etter denne bestemmelsen vil realisasjon av «tomt» - herunder også bebygd areal – være grunnlag for beskatning dersom grunnen er egnet for bygging av boliger, fritidsboliger eller til utnyttelse med et forretningsmessig formål, jf. § 9-3 (9). Det stilles ytterligere krav om at «vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt», jf. § 9-3 (9). Bestemmelsen er i praksis mest aktuell der en utbygger kjøper en boligeiendom eller fritidseiendom til en svært høy pris for å bygge ut ytterligere på tomten.⁷

Problemstillingen rundt hva som er å anse som en naturlig arrondert tomt gjør seg særlig gjeldende ved samspillet mellom § 9-3 (2) og (4), og unntaksregelen i § 9-3 (9) eller hovedregelen i § 5-1 (2). Ved realisasjon av en bolig eller fritidsbolig med et relativt stort grunnareal, vil det være nødvendig å avgjøre hvorvidt det foreligger realisasjon av bolig eller fritidsbolig med naturlig arrondert tomt, eller om en del av grunnarealet skal beskattes som realisasjon av tomt. Grunnarealet som anses som naturlig arrondert tomt vil være fritatt gevinstbeskatning, mens grunnarealet som anses som tomt skal beskattes, jf. § 9-3 (2) og (4), §§ 9-3 (9) og 5-1 (2). Der det er tale om realisasjon av bolig eller fritidsbolig med et lite grunnareal eller manglende grunnareal utenfor byggets vegger, vil det sjeldent omfattes av problematikken vedrørende naturlig arrondert tomt.

1.2 Rettskildebildet

Denne fremstillingen tar for seg et begrep som verken er lovfestet eller grundig behandlet i skattelovens forarbeider.⁸ Høyesterett har i saker som knytter seg til de aktuelle bestemmelsene hovedsakelig uttalt seg mer generelt, og uttalelser knyttet til selve begrepet fremkommer normalt gjennom såkalte obiter dicta.⁹ Uttalelsene har dermed ikke uten videre prejudikatsverdi, og det må vurderes konkret hvor stor vekt uttalelsene kan tillegges. Som

⁶ En grundigere redegjørelse og analyse av dette tas opp i kapittel 3 og 4.

⁷ Se bl.a. Utv-1994-30, Rt-1996-932, Utv-2006-556 og Utv-2021-372. Bestemmelsen er ikke begrenset til kun disse tilfellene, men gjelder all realisasjon av eiendom fra den private skatteyteren så lenge vilkårene i § 9-3 (9) er oppfylt.

⁸ I Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) på s. 277 benyttes begrepet, men uten en nærmere redegjørelse for hva som ligger i dette.

⁹ Se. Bl.a. Rt-1964-1241, Rt-1974-1141 og Rt-1993-408.

følge av sparsommelig veiledning i Høyesteretts praksis, vil det ses hen til praksis fra tingrettene og lagmannsrettene. Disse avgjørelsene vil i hovedsak brukes som eksempler eller – i den grad avgjørelsene gir uttrykk for samme syn – som retningslinjer.

I fremstillingen vises det til to ulike skattelover, hvor den nåværende skatteloven fra 1999 erstattet den tidligere skatteloven fra 1911.¹⁰ Begrepet «naturlig arrondert tomt» ble benyttet i praksis også under den tidligere loven, og rettsavgjørelsene som trekkes fram i fremstillingen vil derfor tidvis gjelde den tidligere skatteloven. De relevante bestemmelsenes innhold har ikke blitt endret ved vedtakelsen av den nye skatteloven, og eldre rettspraksis kan derfor anvendes i denne fremstillingen.

Til sist vil skattemyndighetenes praksis og retningslinjer trekkes inn i analysen. Det vil særlig vises til Skatteetatens Skatte-ABC for 2021/2022, ettersom skattemyndighetene ser til denne for vurderingen av naturlig arrondert tomt, til tross for dens lave rettskildeværdi.¹¹

Retningslinjene oppdateres årlig til bruk for Skatteetatens interne veiledning, og den legges ut på skatteetatens nettside.¹²

1.3 Fremstillingen videre

For å avklare forståelsen av begrepet «naturlig arrondert tomt» er det sentralt å se på bakgrunnen for begrepets tilblivelse og utvikling, særlig sett opp mot andre skatteregler for fast eiendom. En slik fremstilling tas opp i kapittel 2. Vurderingen av «naturlig arrondert tomt» analyseres deretter i lys av faktorene Skatteetaten har oppstilt i kapittel 3. I kapittel 4 redegjøres det for øvrige vurderingsmomenter som kan være relevante for forståelsen av begrepet. Avslutningsvis foretas det en rettspolitisk vurdering av dagens regel i kapittel 5.

¹⁰ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.

¹¹ Zimmer (2021) s. 59-61.

¹² Skatte-ABC er nå i hovedsak tilgjengelig på nettet, men denne fremstillingen har tatt utgangspunkt i pdf-versjonen av skatte-ABC 21/22. Se <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/>, (lest 27.04.2022).

2 Særregler for skatt og avgift for fast eiendom

2.1 Innledning

Skatteretten er en del av området for den spesielle forvaltningsretten. Begrunnelsen for dette kan blant annet forstås ved at myndighetene rettmessig kan pålegge borgerne å betale pengeytelser, og dermed gripe inn i privatpersoners privatliv ved skattlegging.¹³ Det er et ønske fra Stortinget å ha flere typer skatter med lavere skattesatser, istedenfor én type beskatning til en svært høy sats for fast eiendom.¹⁴ Hensynet til nøytral og bred beskatning medfører dermed at det finnes mange ulike måter å beskatte en skatteyter faste eiendom. Videre er begrepet «naturlig arrondert tomt» etablert og utviklet gjennom praksis, og det er derfor hensiktsmessig å se begrepet i lys av andre beskatningsregler for fast eiendom. Ved å ha et blikk mot andre regler for beskatning av fast eiendom, vil det gi en bedre forståelse og oversikt for hvordan «naturlig arrondert tomt» skal forstås.

2.2 Begrepet «naturlig arrondert tomt» og dets formål

Betegnelsen naturlig arrondert tomt kan forstås som en tolkning av hva som skal omfattes av begrepene «boligeiendom» i sktl. § 9-3 (2) og «fritidsbolig» i sktl. § 9-3 (4).¹⁵ Begrepet ble brukt av Høyesterett i Rt-1964-1241. I denne saken behandlet Høyesterett spørsmålet om realisasjon av en eiendom med herskabelig bebyggelse og 10 mål tomt skulle beskattes som et tomtesalg etter den tidligere landsskatteloven § 43 siste ledd – (nåværende sktl. § 9-3 (9)).¹⁶ Førstvoterende uttalte at ikke bare bebyggelsen, men også en «naturlig arrondert tomt bør holdes utenfor gevinstberegningen».¹⁷ Begrepet «naturlig arrondert tomt» fikk dermed en klar og etablert utforming som senere er blitt fulgt opp i rettspraksis.¹⁸

En «naturlig arrondert tomt» kan forstås som det grunnarealet som har en slik nær tilknytning til boligen eller fritidsboligen at den skal regnes som en del av denne. I praksis har det blitt

¹³ Zimmer (2021) s. 38.

¹⁴ Prop. 1 LS (2020-2021) s. 20.

¹⁵ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 277.

¹⁶ Rt-1964-1241 s. 1242-1243.

¹⁷ Rt-1964-1241 s. 1243.

¹⁸ Se bl.a. Rt-1974-1141 s. 1144-1145 og Rt-1996-932 s. 936.

anvendt en rekke ulike begrep for dette grunnarealet, for eksempel «tilliggende grunn», «tilhørende tomt» og «en passende tomt».¹⁹ Alle disse ulike betegnelsene indikerer den nære tilknytningen grunnarealet må ha til boligen eller fritidsboligen for å omfattes av skattefritaket i § 9-3 (2) og (4). Derimot er begrepet «naturlig arrondert tomt» som forekommer hyppigst, og det er derfor denne betegnelsen anvendes i fremstillingen.²⁰

Til tross for det klare standpunktet om at den naturlig arronderte tomten anses som en del av «boligeiendom[men]» og «fritidsbolig[en]» etter § 9-3 (2) og (4), er det begrenset med rettskilder for hva som utgjør en naturlig arrondert tomt. En konsekvens av dette er at det er uklart hvor grensen skal gå mellom skattefri realisasjon av bolig eller fritidsbolig med naturlig arrondert tomt, jf. § 9-3 (2) og (4), og beskatning av tomt, jf. §§ 5-1 (2) og 9-3 (9).

Begrunnelsen for skattefritak for gevinsten ved realisasjon av bolig er hensynet til mobilitet i boligmarkedet, der lovgivers ønske er at det ikke skal være en ulempe å selge boligen sin for å kjøpe ny.²¹ En gevinstbeskatning på boliger som skaper skattemessige ulemper, vil for skatteyteren sannsynligvis påvirke villigheten til å flytte, og slik sett ha en negativ påvirkning på den generelle mobiliteten til skatteyterne. Fritak fra gevinstbeskatning gir derimot fleksibilitet for skatteyteren, ved at hun kan bosette seg der det finnes jobbmuligheter, samtidig som skatterettslige problemstillinger ikke påvirker eller hindrer en slik avgjørelse.

I avgjørelsen i Rt-1964-1241 kom Høyesterett som nevnt fram til at boligen og en naturlig arrondert tomt til denne skulle holdes utenfor gevinstbeskatningen, ettersom en slik oppdeling ville gi den beste sammenhengen i skattelovens regler.²² Beskatning av tomt etter tomtebestemmelsens opprinnelige formål var kun å beskatte gevinsten ved realisasjon av tomt, og den skulle ikke rekke videre enn dette formålet. Dette vil si at det som ikke er ment å være en tomt, men heller en del av bebyggelsen, dermed ikke skal bli skattlagt som om det er en tomt.

Fritak fra skatt ved realisasjon av fritidsbolig kan på den andre siden ikke hvile på de samme formål og hensyn som presentert ovenfor. Siden fritidseiendommen først og fremst fyller et

¹⁹ Bruken av «naturlig arrondert tomt» finner man bl.a. i den nevnte Rt-1964-1241 og Skatte-ABC 21/22 s. 246. Eksempelvis er «tilliggende grunn» brukt i Utv-1995-1173, «passende grunn» ble brukt i Rt-1974-1141 s. 1144, og «tilhørende tomt» ble brukt i Utv-1993-1271.

²⁰I bl.a. Rt-1964-1241 og Rt-1996-932 blir «naturlig arrondert tomt» anvendt av Høyesterett. Se også Skatte-ABC 21/22 s. 246 hvor utgangspunktet for skatteetatens vurderinger er ut fra begrepet «naturlig arrondert tomt».

²¹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 278.

²² Rt-1964-1241 s. 1242-1243.

rekreasjonsformål, vil ikke hensynet til mobilitet i boligmarkedet påvirkes på samme måte dersom realiseringen skattlegges.²³ Mens det er nødvendig å ha et sted å bo, anses det å eie en fritidsbolig som en velstandsgode. Det har vært omstridt hvorvidt fritidsbolig med naturlig arrondert tomt i det hele tatt skal være unntatt fra gevinstbeskatning. I skattereformen i 1992 ble det derfor foreslått å oppheve § 9-3 (4), men departementet fant at det ikke var tilstrekkelige grunner til dette.²⁴

En mulig årsak til at det ble valgt å videreføre reglene også for fritidseiendommer kan være likheten mellom boliger og fritidsboliger, både hva gjelder beliggenhet og størrelse. Videre har det som følge av samfunnsutviklingen og den generelle velstandsøkningen blitt stadig vanligere å eie en fritidsbolig. Til sist tilsier hensynet til retts teknisk enkle regler at det som anses som en naturlig arrondert tomt skal være fritatt for gevinstbeskatning både for boligeiendommer og fritidsboliger.

2.3 Forholdet til fordelsbeskatning og rentefradrag

Utgangspunktet etter sktl. § 5-1 er at kapitalinntekt er skattepliktig. Tidligere var også fast eiendom skattepliktig i den forstand at eieren av en bolig eller fritidsbolig ble skattlagt for fordelene av å eie denne.²⁵ Begrunnelsen for denne fordelsbeskatningen var at hensynet til nøytralitet i skattesystemet ville bli bedre ivaretatt dersom all kapital ble beskattet på mest mulig lik måte. Fordelsbeskatningen ble derimot opphevet i 2004, og det finnes ikke lenger grunnlag for beskatning for å eie bolig eller fritidsbolig.²⁶ I stedet har vi regler om skattefrihet for fordelene av å ha og bruke en eiendom i sktl. § 7-1 (1) for bolig og sktl. § 7-1 (2) for fritidsbolig.

Begrunnelsen for avviklingen av fordelsbeskatningen var at denne slo tilfeldig ut ved at den ga vilkårlige resultater ved beskatningen.²⁷ Både boliger og fritidsboliger er låst kapital som ikke gir jevnlige avkastninger, og en beskatning av fordelene for disse vil blant annet vanskeliggjøre etablering i boligmarkedet. I et slikt tilfelle må boligeieren i så fall sørge for å ha kapital for fordelene av å eie den boligen eller fritidsboligen man nettopp har kjøpt.

²³ Zimmer (2021) s. 285.

²⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 278.

²⁵ Innst. O. nr. 10 (2004-2005) s. 11.

²⁶ Innst. O. nr. 10 (2004-2005) s. 14.

²⁷ Innst. O. nr. 10 (2004-2005) s. 14.

Til tross for at det ikke lenger foreligger en fordelsbeskatning kan eieren av en bolig eller fritidsbolig kreve rentefradrag på lånet til denne, jf. sktl. § 6-40 (1). Gjeldsrenter defineres oftest som et vederlag for en ytt kreditt.²⁸ Dette fører til at skatteyteren kan kreve fradrag på skatten for innbetaling av renter til bolig- og fritidsboliglånet. Det skapes gjennom dette en asymmetri i skattesystemet ved at fordelene av å ha investert i bolig og fritidsbolig ikke blir beskattet, mens rentene for bolig- og fritidsboliglån kan bli fradragsført i skattemeldingen. Muligheten til å få fradrag for gjeld tilhørende bolig og fritidsbolig uten å måtte beskatte av fordelene ved å eie bolig eller fritidsbolig, setter eiere av bolig og fritidsbolig i en sterk posisjon sett opp mot annen investering av kapital.

2.4 Forholdet til formuesskatt, eiendomsskatt og merverdiavgift

Selv om fordelsbeskatningen er avskaffet, beskattes fast eiendom blant annet gjennom eiendomsskatt og formuesskatt. Eiendomsskatt går ut på at eieren av boligen betaler skatt på denne ut fra et verdianslag av taksten, jf. eiendomsskattelova § 3.²⁹ Det er opp til hver enkelt kommune om den vil ilegge eiendomsskatt, og hvor høy satsen skal være i den aktuelle kommunen, innenfor det lovfaste intervallet.³⁰ Satsen for eiendomsskatt i Norge skal i utgangspunktet ligge mellom 0,01%- 0,07%, men det er et tak på 0,04% for bolig og fritidsbolig, jf. eiendomsskattelova § 11 (1).

Formuesskatt er en skatt på skatteyters verdier, herunder blant annet fast eiendom og bankinnskudd, jf. sktl. § 4-1. Formuesskatten varierer fra land til land, og Norge har lagt seg i det nedre sjiktet sammenlignet med andre OECD-lands skattesatser for formuesskatt. I Norge er formuesskatten på 0,95%, mens den er på 1 % i Colombia, 0,5%-1,5% i Frankrike, 0,2%-3,5% i Spania og 0,05%-4,5% i Sveits.³¹

Eiendoms- og formuesskatt er en del av skattesystemet i Norge som har til oppgave å avlaste og supplere andre former for skatt og avgift. Gjennom disse to skatteformene vil skattlegging i større grad bli fordelt på et bredere grunnlag, slik at det unngås at enkelte skattetyper får en

²⁸ Zimmer (2021) s. 248.

²⁹ Lov 06. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane.

³⁰ Eiendomsskattelova § 10. Se også Nielsen (2012) s. 75.

³¹ Daniel Bunn, "What the U.S. Can Learn from the Adaption (and Repeal) of Wealth Taxes in the OECD", 18. Januar 2022, <https://taxfoundation.org/wealth-taxes-in-the-oecd/>, (lest 13. april 2022).

betydelig høyere skattesats.³² Ved å ha flere beskatningsgrunnlag vil de individuelle skattene i mindre grad påvirke skatteyternes investeringer eller villighet til å arbeide i en negativ forstand. Dette medfører en mer nøytral beskatning av kapital for privatpersoner.

Ved salg av bolig eller fritidsbolig fra en privatperson ilegges det ingen merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).³³ Begrunnelsen for merverdiavgift er kort sagt at den merverdien en vare får i produksjons- og omsetningsleddene skal komme fellesskapet til gode, og avgiften er slikt sett en forbruksavgift. Siktemålet er at avgiften skal belastes sluttbrukeren. Realisasjon av bolig eller fritidsbolig vil imidlertid ikke ha en slik sluttbruker som er vanlig for avgiftspliktige situasjoner, og representerer heller ikke et ordinært «forbruk».

³² NOU 1991:17 s. 38.

³³ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

3 Naturlig arrondert tomt etter skatteetatens retningslinjer

3.1 Innledning

Det er opp til skatteyteren selv å foreta vurderingen av hvorvidt det foreligger grunnareal som overstiger den naturlige arronderte tomten ved realisasjon av en «boligeiendom» og «fritidsbolig», jf. sktl. § 9-3 (2) og (4). Der skatteyteren kommer fram til at det foreligger en skattefri realisasjon etter § 9-3 (2) eller (4) trenger hun ikke å sende inn ytterligere opplysninger som vedlegg til skattemeldingen for inntektsåret eiendommen ble realisert. Skattemyndighetene vil på sin side foreta kontroll for å sikre at skatteyterne gjør korrekte vurderinger og gir korrekt informasjon. Skatteetaten har trukket opp retningslinjer for vurderingen av en naturlig arrondert tomt i sin Skatte-ABC:

«Hva som er en naturlig arrondert tomt må avgjøres i hvert enkelt tilfelle, der det bl.a. tas hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi, bygningen(e)s beliggenhet på tomten, hvordan området er regulert i kommuneplanen, samt hva som er vanlig størrelse på tomter i området.»³⁴

Vurderingsfaktorene skattemyndighetene viser til er ikke klare kriterier som gjør seg gjeldende i ethvert tilfelle, men heller hensyn som kan være av betydning for vurderingen av en konkret eiendom. Dette kommer fram gjennom formuleringen om at «det bl.a. tas hensyn til...» de opplistede faktorene. Vurderingsfaktorene må dermed ses i sammenheng slik at ett moment i seg selv ikke er avgjørende, men at det samlet sett gir holdepunkter for en konklusjon på mengden naturlig arrondert tomt som skal omfattes av den boligen eller fritidsboligen.

3.2 Betydningen av en konkret vurdering

Vurderingen av om noe er å anse som en «naturlig arrondert tomt» må foretas konkret, og i hvert enkelt tilfelle.³⁵ I Rt-1974-1141 formulerte Høyesterett dette som at det var «karakteren

³⁴ Skatte-ABC 21/22 s. 246.

³⁵ Skatte-ABC 21/22 s. 246.

av eiendommen» som måtte være avgjørende ved vurderingen.³⁶ Standpunktet er fulgt opp i etterfølgende praksis.³⁷ Boliger og fritidsboliger finnes i mange ulike størrelser, med ulik type beliggenhet og ulik form for bebyggelse. For å oppnå en rettferdig beskatning av boliger og fritidsboliger vil det være forholdene ved den spesifikke eiendommen som er det sentrale og avgjørende. Ved å se til den eiendommen som realiseres, vil man i prinsippet sitte igjen med det grunnarealet som har en slik nærhet til den konkrete bebyggelsen at den anses som en del av denne. Konkrete vurderinger i hvert enkelt tilfelle vil sikre flere korrekte vurderinger, ettersom den realiserte boligen og fritidsboligen kommer i fokus. Denne formen for vurdering er i overensstemmelse med formålet til en skattefri gevinstbeskatning av naturlig arrondert tomt som det tidligere er redegjort for i punkt 2.2.

På den andre siden svekkes forutberegneligheten for skatteyteren ved at det er få generelle holdepunkter å forholde seg til. Skatteyteren vil gjennom dette ha færre konkrete retningslinjer å ta utgangspunkt i for å sikre at korrekt skatt blir innbetalt i inntektsåret for realisasjonen av sin boligeiendom eller fritidsbolig. En eier av bolig eller fritidsbolig skal ha muligheten til å forutse rettsstillingen sin, og innrette seg etter skattereglene i en rimelig utstrekning.³⁸ Forutberegneligheten til skatteyteren må veies opp mot det mer overordnede målet om å oppnå flest mulige korrekte avgjørelser.

Konkrete vurderinger kan imidlertid føre til at likhetshensynet ikke blir like godt ivaretatt. I mange tilfeller vil boliger og fritidsboliger med lignende grunnareal fremstå relativt like, men konkrete vurderinger som foretas av forskjellige personer kan likevel føre til ulike resultater. En konsekvens av dette kan være at nesten like grunnareal beskattes ulikt. Dette kan for eksempel oppstå der to svært like boliger selges med noen års mellomrom, men at samfunnsutviklingen medfører at den naturlige arronderte tomten er av en mindre størrelse. På skatterettens område er det imidlertid et ønske om å ha skatteregler som følger samfunnet og politiske ønsker.³⁹ At tidens gang påvirker hvordan naturlig arrondert tomt skal forstås vil heller være en fordel enn en ulempe, ettersom dette vil gi regler som kan avpasses ut fra samfunnsøkonomiske og politiske ønsker fra Stortinget. Problemet er større der to tilnærmet like boliger selges i ulike områder, og at selgerne foretar ulike vurderinger. Slike forhold vil ikke nødvendigvis fanges opp av Skatteetatens kontroller.

³⁶ Rt-1974-1141 s. 1145.

³⁷ Se bl.a. Rt-1993-480 s. 484, Rt-1996-932 s. 936-937 og Utv-1995-1173.

³⁸ Zimmer (2021) s. 50.

³⁹ Zimmer (2021) s. 25.

Konkrete vurderinger er imidlertid ikke særegent for vurderingen av naturlig arrondert tomt, men følger det samme mønsteret som andre skatteregler for fast eiendom. Fast eiendom er nettopp en konkret størrelse, og eiendomsskatten bestemmes ut fra verdien av denne.⁴⁰ Formuesskatt bestemmes ut fra den konkrete formuen skatteyter har, og tomtebeskatning vurderes ut fra den konkrete tomten.⁴¹ Sammenhengen i regelverket for beskatning av fast eiendom taler dermed for at den naturlige arronderte tomten skal vurderes konkret i hver sak. Ved å foreta konkrete vurderinger av eiendommene åpner det for at flere momenter kan være av betydning for å klarlegge beskatningen. Den samstemte rettspraksisen tilsier at det er et klart ønske fra domstolene at naturlig arrondert tomt skal vurderes ut fra den konkrete eiendom.⁴²

3.3 Bebyggelsen

3.3.1 «Rimelig tilpasset bebyggelsen» og i samsvar med bebyggelsens «formål»

Den første faktoren som trekkes frem av Skatteetaten for vurderingen av en naturlig arrondert tomt er bebyggelsen. Faktoren har også blitt vektlagt i flere avgjørelser fra Høyesterett.⁴³ I Rt-1993-480 behandlet Høyesterett om en realisasjon av en fritidsbolig i Drøbak med et grunnareal på 858 m² skulle beskattes som et tomtesalg etter den tidligere skatteloven § 43 (4) (nåværende sktl. § 9-3 (9)), eller skulle fritas for gevinstbeskatning etter den tidligere skatteloven § 43 (2) (nåværende sktl. § 9-3 (4)).⁴⁴ Høyesterett la vekt på at det var en «bebyggelse som var rimelig tilpasset tomten i størrelse», og et grunnareal som vil kunne medføre at tomten «kunne tjene sitt formål – fritidsbruk» for bebyggelsen.⁴⁵ I avgjørelsen fokuserte Høyesterett på hvordan selve bebyggelsen står seg opp mot størrelsen av grunnarealet som realiseres, og samtidig hvilken mengde grunnareal som vil gjøre utnyttelsen av bebyggelsen fullstendig. Et slikt utgangspunkt som Høyesterett oppstilte i Rt-1993-480 er fulgt opp i senere praksis fra de lavere instansene. I Utv-2004-1087 skriver lagmannsretten at «hovedbølets tomt anses å være stor nok til å betjene eiendommen», og i Utv-2011-1312 der

⁴⁰ Jf. eignedomsskattelova § 3.

⁴¹ Jf. sktl. § 4-1 (formuesskatt) og sktl. § 9-3 (9) (tomtebeskatning).

⁴² Se bl.a. Rt-1974-1141 s. 1145, Rt-1993-480 s. 484, Rt-1996-932 s. 936-937 og Utv-1995-1173.

⁴³ Se bl.a. Rt-1974-1141 s. 1145 og Rt-1993-480 s. 485.

⁴⁴ Rt-1993-480 s. 480-481.

⁴⁵ Rt-1993-480 s. 485.

det ble skrevet at det var tale om en «tomt som er fullt ut tilfredsstillende for bruken av boligen». Til tross for at begrepsbruken ikke er identisk, er synspunktet at grunnarealet skal ha en størrelse som er tilfredsstillende for den bebyggelsen det er tale om.

Hva som ligger i begrepene «rimelig tilpasset» og «tjene sitt formål» ble derimot ikke klarlagt av verken Høyesterett eller de lavere domstolene.⁴⁶ Begrepet «rimelig» er i dagligtalen naturlig å forstå som noe som er rettferdig, tilstrekkelig og har gode grunner for seg. Bruken av begrepet kan dermed indikere at det ikke er ønskelig å oppstille rigide rammer for hva som er å anse som tilpasset, men heller at arealet er *nokså* tilpasset bebyggelsen. Det kan i den forbindelse stilles spørsmål om det foreligger en realitetsforskjell mellom en vurdering av hva som er «rimelig tilpasset» på den ene siden, og kun «tilpasset» på den andre siden.⁴⁷ Ettersom den naturlige arronderte tomten skal ta utgangspunkt i en konkret vurdering, vil bruken av begrepet «tilpasset» åpne for en skjønnsmessig vurdering i like stor grad som ved bruken av begrepet «rimelig». I denne sammenhengen fremstår førstvoterendes bruk av «rimelig» som et fyllord for en vurdering det ikke var klare rammer for, og gir inntrykk av at førstvoterende helgarderer seg i vurderingen av hva som er en naturlig arrondert tomt.

Det kan videre stilles spørsmål til hvordan den konkrete bebyggelsen kan påvirke grunnarealet som anses som rimelig tilpasset. I Utv-2011-1312 la tingretten vekt på at det var tale om «en eldre og bevaringsverdig bolig hvor det er naturlig med en mer romslig tomt enn vanlig». Uttalelsen kan tilsi at det ved eldre og bevaringsverdige boliger eller fritidsboliger krever en større naturlig arrondert tomt enn for ny bebyggelse. Eldre, herskapelige bebyggelser har tradisjonelt hatt store tomter, mens samfunnsutviklingen tenderer mot mindre tomter med høyere boligtetthet og høyere profitt for utbyggere.⁴⁸ Dette tilsier at det bør foretas konkrete vurderinger om hva som er tilpasset den spesifikke type bebyggelse ved vurdering av naturlig arrondert tomt. Det foreligger likevel ikke holdepunkter i rettskildene for at det kan oppstilles en presumsjon om at all ny bebyggelse krever en mindre naturlig arrondert tomt.

Ytterligere kan det problematiseres om tomtens rimelige tilpasning til bebyggelsen kan bli influert av prisen på bebyggelsen. En bebyggelses pris vil påvirkes av beliggenheten, herunder goder som om eiendommen har en usjenert beliggenhet eller utsikt, og bebyggelsens

⁴⁶ Rt-1993-480 s. 485, Utv-2004-1087 og Utv-2011-1312.

⁴⁷ Jf. bruken av «rimelig tilpasset» i Rt-1993-480 s. 485.

⁴⁸ Se bl.a. Rt-1996-932 s. 938. Avgjørelsen tar for seg Bærum kommune, også i en rekke andre kommuner har småhusbebyggelse i stor grad tatt over for større boliger.

standard. Også den innvendige standarden i en bolig eller fritidsbolig vil ofte være av relativt stor betydning for prisen på denne konkrete bebyggelsen. Det er både retts teknisk uheldig og inkonsekvent dersom den samme eiendommen anses for å ha ulik mengde naturlig arrondert tomt ut fra hvilken eventuell oppussing som er gjort innenfor husets yttervegger. Slike forhold har ingen betydning for hvilket grunnareal som har en nær tilknytning til bebyggelsen. En vurdering ut fra prisen på bebyggelsen vil dermed kunne medføre en uheldig forståelse av hva som er en naturlig arrondert tomt. En konkret vurdering av om en dyrere bebyggelse medfører at det skal være tale om en større naturlig arrondert tomt har ikke vært oppe i praksis.

Med utgangspunkt i Rt-1993-480 skal vurderingen av hvilket grunnareal som er «rimelig tilpasset» bebyggelsen, vurderes sammen med at dette grunnarealet skal «tjene sitt formål» til bebyggelsen. Hva som konkret vil være med på å tjene bebyggelsens formål er imidlertid ikke klargjort av lovgiver i relasjon til skatteloven. Til tross for at lovgiver ikke har gitt utgangspunkt for hva som er formålet med et slik grunnareal, kan lovgivers intensjon om «uteareal» i plan og bygningsloven⁴⁹ § 28-7 nr. 2 gi indikasjon på hva slags formål som er av betydning for den naturlige arronderte tomten. Bestemmelsen tar for seg det utearealet som tilhører boliger, og hva dette utearealet skal sikre – særlig sett opp mot bebyggelse av nye boliger. Et slikt uteareal kan forstås som det tilsvarende grunnareal som vil falle inn under naturlig arrondert tomt. I § 28-7 nr. 2 skal et «uteareal» på tomtens «størrelse, utforming og beliggenhet» sikre et «forsvarlig oppholdssted i det fri for beboerne og i nødvendig utstrekning muliggjøre lek, rekreasjon, avkjørsel og parkering ...». Lovgivers syn på hva som er av betydning for dette utearealet, kan gi veiledning om hva som skal vektlegges ved en vurdering av grunnarealet som er ment å tjene bebyggelsens formål for den naturlige arronderte tomten.

Et spørsmål er hvilken betydning det tiltenkte bruksformålet har for vurderingen av eiendommen, da enkelte uttalelser fra domstolene tilsier at slike forhold kan virke inn. I avgjørelsen i Rt-1974-1141 tok Høyesterett utgangspunkt i at en fritidsbolig ved sjø ikke ville være «tilstrekkelig til å tilfredsstille disse feriebehov» dersom den naturlige arronderte tomten ikke ble ansett å rekke helt ned til sjøen.⁵⁰ I Utv-2009-258 var det tale om en fritidsbolig for jakt og fiske i landlige områder, langt unna sivilisasjonen. I et slikt tilfelle vil muligheten til å benytte seg av disse fritidsaktivitetene være avgjørende for bruken av fritidsboligen. En

⁴⁹ Lov 27. juni 2008 nr. 71 om planlegging og byggesaksbehandling. (plan og bygningsloven – pbl.).

⁵⁰ Rt-1974-1141 s. 1145.

differensiering av naturlig arrondert tomt ut fra hvilke typer formål bebyggelsen representerer, kan gjøres ved å ta utgangspunkt i generelle rekreasjonsformål typisk for den konkrete boligens eller ferieboligens lokasjon. Dette vil kunne gi skatteyteren større forutberegnelighet ved vurderingen av sin skattesituasjon. Til tross for at det kan legges vekt på om det eksempelvis er en sjøbebyggelse eller fjellbebyggelse, vil det likevel foreligge store variasjoner til hvilket grunnareal som er tilstrekkelig til å tilfredsstille bruksformålet til den konkrete bebyggelsen. Dette vil dermed kun fungere som et utgangspunkt for vurderingen av naturlig arrondert tomt.

Å legge vekt på bebyggelsens formål vil imidlertid skape en hårfin linje mellom objektive vurderinger ut fra eiendommens karakter, og det som subjektivt fremstår som en passende bruk av dette grunnarealet. I Rt-1993-480 skrev Høyesterett at bebyggelsen i mange år fremover kunne brukes slik som tidligere eier hadde gjort. Ettersom det er skatteyteren selv som skal foreta vurderingen av naturlig arrondert tomt ved innlevering av skattemeldingen, vil forutberegnelighetshensyn tale for at det er relevant å se til den bruken som har foregått, da dette er noe skatteyteren kjenner til. Mengden grunnareal som faktisk ble brukt vil med andre ord gi en indikasjon på hvilket grunnareal som var en del av boligen eller fritidsboligen, og som derfor burde anses som dens naturlige arronderte tomt.

Vektleggingen av subjektiv bruk av boligens eller fritidsboligens grunnareal kan imidlertid by på vanskelige grensdragninger. Kreves det at det har vært en samstemt bruk av tidligere eiere? Må denne bruken ha vært fremtredende i en viss periode før realisasjonen? Stilles det krav til bevis for en slik bruk av grunnarealet? Det kan også oppstå vanskelige bevissituasjoner eller utenkte situasjoner der den faktiske bruken avviker i større grad fra hva som kan sies å være «normal» bruk. Samtidig kan det tenkes at den eksakte samme eiendommen kan få ulike størrelser på den naturlige arronderte tomten, gitt ut fra den faktiske bruken av grunnarealet til enhver tid. Jo større adgangen er for å vektlegge subjektive forhold, desto mer kan forutberegneligheten til skatteyter svekkes i den forstand at det ikke vil være klarhet rundt hvilke subjektive forhold det kan bli sett til. Dersom reglene skal være enkle å praktisere, både for skatteyter som fortar vurderingen og Skatteetaten som foretar kontroll, tilsier dette at det ikke bør settes for strenge krav til bevis for bruk av et grunnareal. Det vil ha bedre grunner for seg dersom kontrollen til skattemyndighetene tar utgangspunkt i en vurdering ut fra skatteyterens subjektive oppfatning av grunnarealet, og foretar en

vurdering av hvorvidt de opplysningene om mengde naturlig arrondert tomt virker akseptabelt for bebyggelsen.

Å legge vekt på subjektive formål for bebyggelsen, uten at det foreligger noen nærmere redegjørelse for hvordan denne vurderingen skal gjøres, kan få uheldige konsekvenser for vurderingen av naturlig arrondert tomt. I Utv-1995-1173 behandlet lagmannsretten spørsmål om en fritidsbolig med et grunnareal på 4854 m² skulle delvis beskattes, eller være fritatt for gevinstbeskatning, jf. § dagjeldende skattelov § 43 (4), jf. § 43 (2) bokstav f – (nåværende sktl. § 9-3 (9) og § 9-3 (4)). For vurderingen av hvilket grunnareal som var tilpasset bebyggelsen og dens formål, bemerket lagmannsretten at eiendommen i sin helhet ville tilfredsstillе *kjøperens familie* på 16 personer sine behov, og deres «bruk til familiens private formål».⁵¹ Denne bemerkningen fra lagmannsretten tilsa at gevinsten for hele grunnarealet dermed skulle være skattefri. I denne dommen var det av interesse for lagmannsretten hvilket formål kjøperen hadde, og ikke hvilket formål den eieren som realiserte eiendommen hadde hatt. Det er imidlertid skatteyteren som realiserer eiendommen som enten vil få fritak for gevinstbeskatning eller bli beskattet for tomt for grunnarealet, jf. § 9-3 (2) og (4), og § 9-3 (9). Hva som er kjøperens intensjon for bruk av bebyggelsen og grunnarealet, skal ikke være avgjørende for mengden skatt selgeren av boligen skal betale. Å bemerke kjøperens subjektive bruk av grunnarealet til bebyggelsen vil trekke grunnarealet sitt formål mye lenger enn det foreligger holdepunkter for. Etter min mening er denne bemerkningen i avgjørelsen feil.

3.3.2 Uthus

Det neste som må vurderes er hva som ligger i «bebyggelse». Det er klart at begrepet «bebyggelse» i alle tilfeller omfatter den konkrete boligen eller fritidsboligen, men det er noe mer usikkert hvor mye lenger begrepet rekker. I dagligtalen brukes begrepet «bebyggelse» om en rekke ulike konstruksjoner for opphold eller passasje, og uttalelser i rettspraksis tilsier at begrepet i alle fall rekker videre enn kun selve boligen eller fritidsboligen. I avgjørelsen Rt-1964-1241 fant Høyesterett at både bolighuset og tilhørende uthus skulle være fritatt for gevinstbeskatning. Denne rettstilstanden ble fulgt i Rt-1996-932 hvor førstvoterende uttalte at unntaksregelen for beskatning av boligeiendommen gjelder «selve *bolighuset med tilhørende*

⁵¹ Utv-1995-1173.

uthus og dessuten en naturlig arrondert tomt til disse bygningene» (uthevet her).⁵² Uthus kan etter dette regnes som en del av eiendommens bebyggelse. En slik forståelse kommer også klart fram i Utv-2011-1312 hvor tingretten benyttet samme formulering som i Rt-1996-932, samt i Utv-1993-1271 hvor lagmannsretten la vekt på at grunnarealet måtte gi en «naturlig arrondering til den bebygde del». Det foreligger med dette en klar praksis på at uthus på den realiserte eiendommen kan virke inn på hva som skal anses som den naturlige arronderte tomten til «boligeiendommen» og «fritidsbolig», jf. sktl. § 9-3 (2) og (4).

Hva som anses som et «tilhørende uthus» kan variere, og omfatter for eksempel boder, garasjer og gjestehus, jf. § 9-3 (2) og (4).⁵³ Hva som skal anses som et uthus som tilhører bebyggelsen, er at den har en «tjenende funksjon» til den boligen eller fritidsboligen skatteyteren eier.⁵⁴ Dersom en bod, naust eller en garasje har en tjenende funksjon til boligen eller fritidsboligen, vil grunnarealet for å benytte disse uthusene bli omtalt som naturlig arrondert tomt. En bod med diverse hageutstyr vil sjeldent ha en selvstendig verdi uten boligen eller fritidsboligen. Når begrunnelsen for skattefrihet for den naturlige arronderte tomten er at den anses som en del av boligen og fritidsboligen, er det slik sett naturlig at dette smitter over på annen bebyggelse på eiendommen.

Det at uthus kan ha en innvirkning på størrelsen på den naturlige arronderte tomten, kan på den andre siden føre til skatteplanlegging. Dersom skatteytere velger å sette opp uthus eller andre mindre bygg på eiendommen for å kunne få et større grunnareal inn under det skattefrie unntaket i § 9-3 (2) og (4), slår ikke lenger hensynet bak denne tolkningspresumsjonen inn. Man ønsker naturligvis ikke at skatteytere forsøker å unndra skatt, og dersom en tolkningspresumsjon fører til at unntakene for skattlegging utvides, kan dette være et hensyn som taler mot å anvende tolkningsresultatet generelt. Likevel kan det stilles spørsmål om hvor store beløp dette i så fall er tale om, og om en slik skatteplanlegging faktisk er i strid med reglene. Der skatteyteren velger å handle på en måte som gir minst mulig skatt, selv om dette ikke var ønsket ved skatteregelen, foreligger det en overensstemmelse om at skatteplanlegging som et utgangspunkt er legitimt å foreta seg til en viss grad.⁵⁵ Skatt er ment som et virkemiddel for å påvirke befolkningen til å velge handlingsmønster som er en gode for samfunnet.⁵⁶ Dersom dette i en beskjedent grad kan anvendes for å få en større naturlig

⁵² Rt-1996-932 s. 936.

⁵³ Koch (1993) s. 62.

⁵⁴ Skatte-ABC 21/22 s. 247.

⁵⁵ Zimmer (2021) s. 47.

⁵⁶ Zimmer (2021) s. 29.

arrondert tomt, vil det dermed ikke svekke skatterettens system. Muligheten for å kunne få en noe større naturlig arrondert tomt ved en slik skatteplanlegging, vil være av mindre betydning enn behovet for at uthus bør anses som en del av bebyggelsen.

3.4 Bygningen(e)s beliggenhet på tomten

I avgjørelsen Rt-1974-1141 behandlet Høyesterett spørsmålet om hvorvidt realisasjon av en fritidsbolig med grunnareal på 12 dekar var å anse som et delvis tomtesalg, jf. forgiengeren til sktl. § 9-3 (9), jf. § 9-3 (4). Skatteetaten hadde vurdert fritidsboligen med tre dekar naturlig arrondert tomt som en skattefri realisasjon etter § 9-3 (4), mens det overskytende grunnarealet skulle bli beskattet som tomtesalg, jf. § 9-3 (9). Høyesterett kom fram til at det ikke forelå korrekt grunnlag for ligningen Skatteetaten hadde foretatt for den naturlige arronderte tomten. Førstvoterende uttalte at det ville fått en «uheldig utforming ned til stranden, om den i det hele tatt kan rekke så langt på brukbar måte».⁵⁷ Dette ble sett i sammenheng med at «en rimelig andel [av den naturlige arronderte tomten] må ligge umiddelbart rundt huset.»⁵⁸ Det var tale om en fritidsbolig med nærhet til sjø, og sjøutsikt. Ut fra hvor fritidsboligen var plassert på eiendommen, ville størrelsen på den naturlige arronderte tomten Skatteetaten hadde lagt til grunn ført til en uheldig eller umulig utforming til sjøen. Dermed ville oppdelingen også endre fritidsboligens karakter. Høyesterett konkluderte derfor med at skattemyndighetene hadde lagt til grunn en for liten størrelse på den naturlige arronderte tomten.⁵⁹

Det er imidlertid uklart hva Høyesterett mente ved at en «rimelig andel» av den naturlige arronderte tomten måtte ligge «umiddelbart rundt» bebyggelsen.⁶⁰ En naturlig forståelse tilsier at en nokså stor del av den naturlige arronderte tomten skal befinne seg svært nær boligen eller fritidsboligen. En slik forståelse støttes av at tilknytningen og bruken grunnarealet har for bebyggelsen, er bakgrunnen for at naturlig arrondert tomt skal omfattes av sktl. § 9-3 (2) og (4). Uttalelsen reiser spørsmål om den naturlige arronderte tomten må omkranse bebyggelsen i alle retninger i en tilnærmet lik utstrekning. Dersom en slik forståelse legges til grunn vil dette kunne tilsi at en eiendom med bebyggelse sentralt på eiendommen vil få en større naturlig arrondert tomt, enn der bebyggelsen befinner seg langs eiendommens

⁵⁷ Rt-1974-1141 s. 1145.

⁵⁸ Rt-1974-1141 s. 1145.

⁵⁹ Rt-1974-1141 s. 1146.

⁶⁰ Rt-1974-1141 s. 1145.

grense. Et slikt synspunkt vil imidlertid stå i strid med formålet med naturlig arrondert tomt. Det er det grunnarealet som har en nær tilknytning til bebyggelsen - og som fremstår som en forlengelse av denne - som begrunner skattefriheten for dette grunnarealet. Å foreta en vurdering av bebyggelsens plassering på tomten, uten å legge vekt på hvordan dette arealet faktisk anvendes med bebyggelse, vil tilsa at grunnareal som ikke har en slik nærhet til bebyggelsen lettere vil kunne falle innenfor begrepet.

At en rimelig del av den naturlige arronderte tomten skal befinne seg umiddelbart rundt bebyggelsen vil i for stor grad kunne begrense omfanget av den naturlige arronderte tomten. I Utv-2009-258 var det tale om en jakt- og fiskehytte som lå langt fra allfarvei. Lagmannsretten og overligningsmyndighetene kom fram til at den naturlige arronderte tomten til eiendommen var på 20 dekar. Når en naturlig arrondert tomt anses å være av en såpass stor størrelse, vil størstedelen av tomten ligge utenfor det som er naturlig å anse som i «umiddelbar nærhet» til bebyggelsen. Et grunnareal som befinner seg langt unna bebyggelsen vil lettere anses som en tomt generelt, og ikke nødvendigvis ha innvirkning for bruken av bebyggelse slik naturlig arrondert tomt krever. På den andre siden vil ulike eiendommer ha ulike behov for grunnareal, og det bør derfor ikke oppstilles rigide rammer for hvor stor andel som må være i umiddelbar nærhet til bebyggelsen. Det kan vurderes hvorvidt «umiddelbart rundt» i Rt-1974-1141 er ment til å være en varierende standard ut fra området bebyggelsen ligger i. Dette vil imidlertid føre til flere skjønsmessige og kompliserte vurderinger for forståelsen av naturlig arrondert tomt. Førstvoterendes uttalelse i Rt-1974-1141 bør derfor i større grad anses som en kontroll av en allerede fastsatt ligning i den konkrete saken, i motsetning til en konkret faktor som gjør seg gjeldende for forståelsen av begrepet «naturlig arrondert tomt».

Bygningens beliggenhet på tomten fikk avgjørende betydning for størrelsen på den naturlige arronderte tomten i Utv-2004-1087. I avgjørelsen behandlet lagmannsretten spørsmålet om en tidligere utskilt tomt på 706m² skulle anses som en del av bygningens naturlige arronderte tomt. Lagmannsretten fant at det aktuelle grunnarealet fremsto som at det var «faktisk og topografisk arrondert som en selvstendig enhet». Den «lavtliggende beliggenheten», med bratte skråninger på to av sidene, utgjorde etter lagmannsrettens oppfatning ikke en naturlig del av grunnarealet til bygningen. Grunnarealet måtte ha en beliggenhet med naturlig tilhørighet til bebyggelsen for at det skulle anses som en naturlig arrondert tomt. Det var ikke tilstrekkelig at dette grunnarealet ville ha en positiv tilleggsverdi for bebyggelsen, den måtte også fremstå som en del av denne bebyggelsen ved sin beliggenhet.

For vurderingen av naturlig arrondert tomt kan uttalelsen i Utv-2004-1087 i utgangspunktet ta til orde for at et grunnareal som ligger på et annet nivå i terrenget ikke er å anse som en naturlig arrondert tomt. I den konkrete saken så imidlertid lagmannsretten til at det allerede forelå en viss mengde grunnareal som betjente eiendommen. Dersom en bolig eller fritidsbolig kun har tilhørende grunnareal som befinner seg på et annet nivå i landskapet vil ikke denne dommen avskjære at dette grunnarealet kan bli ansett som naturlig arrondert tomt. Begrepet naturlig arrondert tomt vil tilsi at det er tale om et grunnareal som har en fornuftig utforming til eiendommen og bebyggelsen. Hvor bebyggelsen befinner seg på tomten, kan dermed få betydning i vurderingen, ved at beliggenheten kan påvirke hvilket areal som gir en helhetlig følelse til eiendommen.

3.5 Atkomst

Atkomst blir av skattemyndighetene trukket fram som en faktor for å avgjøre hva som skal anses som en naturlig arrondert tomt, men det foreligger ingen konkret informasjon om hva som er ment med atkomst.⁶¹ Et naturlig utgangspunkt vil være å forstå atkomst som den delen av grunnen man benytter for å komme fram til boligen eller fritidsboligen. Denne delen av eiendommen skal etter denne forståelsen falle inn under det grunnarealet som omfattes av den naturlige arronderte tomten. Derimot ser ikke dette ut til å gjelde ubetinget. I saken Utv-2011-1312 opprettholdt tingretten skattemyndighetenes ligning til tross for at atkomsten til bebyggelsen ikke var en del av den naturlige arronderte tomten. Retten uttalte at den «ikke [kunne] se at det forhold at en kort del av veien inn til boligen ikke er tatt med i arealet, endrer arealets karakter av å være en naturlig tilpasset tomt for boligen.» En mulighet for å faktisk benytte seg av boligen eller fritidsboligen, vil imidlertid være avhengig av muligheten til å komme seg fram til denne. Avhengigheten av å komme seg fram til boligen og fritidsboligen vil i slike tilfeller tilsi at dette er et grunnareal som skal være en del av den skattefrie realisasjonen etter sktl. § 9-3 (2) og (4).

Videre var det i Utv-2004-1087 ikke av betydning at det forelå atkomst mellom boligen og det omtvistede arealet, ettersom dette grunnarealet fremsto som en selvstendig enhet. Lagmannsretten kom fram til at tilleggsarealet ikke var en del av den naturlige arronderte tomten «selv om det var direkte atkomst fra hovedhuset via trapp ned til tomta».⁶² Uttalelsen

⁶¹ Skatte-ABC 21/22 s. 246.

⁶² Utv-2004-1087.

gir uttrykk for at atkomst til det aktuelle grunnarealet er *relevant* ved fastsettelsen av naturlig arrondert tomt, men at det ikke alene vil være av avgjørende betydning.

Det kan stilles spørsmål om det må foreligge atkomst fra boligen til det eventuelle grunnarealet, eller om et grunnareal uten atkomstmuligheter fremdeles kan anses som naturlig arrondert tomt. Atkomsten fra bebyggelsen til grunnarealet vil i mange tilfeller være avgjørende for om grunnen faktisk brukes som en del av bebyggelsen. Dersom det ikke er muligheter til å faktisk benytte seg av arealet, kan det tilsi at det ikke bør anses som en del av den naturlige arronderte tomten. Likevel kan et grunnareal eieren ikke har atkomst til være et grunnareal med en nær tilknytning til bebyggelsen og med en tjenende funksjon for denne. Eksempelvis kan det være tilfeller hvor et grunnareal sikrer boligen eller fritidsboligen utsikt mot fjell eller sjø, uten at det foreligger atkomst til dette grunnarealet. Til tross for manglende direkte atkomst til grunnarealet, vil det i slike situasjoner fremdeles ha en nyttefunksjon for bruken av boligen og fritidsboligen. Dersom utsikten fra en bolig sikres gjennom dette grunnarealet, vil formålet til naturlig arrondert tomt trekke i retning av at dette arealet skal omfattes av den skattefrie gevinsten ved realisasjon av en bolig eller fritidsbolig, jf. sktl. § 9-3 (2) og (4).

Generelt foreligger det få uttalelser i rettspraksis om hvilken betydning atkomst skal ha ved en vurdering av størrelsen på den naturlige arronderte tomten.⁶³ De to avgjørelsene som her er presentert gir likevel visse holdepunkter for at atkomst er noe som kan legges vekt på i vurderingen, men at det ikke nødvendigvis er av tilstrekkelig verdi til å oppheve ligningen skattemyndighetene har fastsatt. Det foreligger med dette får holdepunkter for hvordan hensynet til atkomsten skal tas i betraktning for den naturlige arronderte tomtens størrelse, utover at det er et moment som kan ha betydning som ledd i en bredere vurdering.

3.6 Topografi

Skattemyndighetene har videre gitt retningslinjer om at topografien skal hensyntas i vurderingen av naturlig arrondert tomt.⁶⁴ Begrepet topografi refererer til terrengforholdet, stedsbeskrivelsen eller bebyggelsen.⁶⁵ Forståelsen av topografi i denne sammenhengen vil

⁶³ Verken Rt-1964-1241, RT-1974-1141, RT-1993-480 eller RT-1996-932 omtaler atkomst til bebyggelsen ved vurderingen av den naturlige arronderte tomten.

⁶⁴ Skatte-ABC 21/22 s. 246.

⁶⁵ Generell definisjon fra: Edvin Ørstavik, «Topografi» i Store Norske Leksikon, 8. november 2021, <https://snl.no/topografi>, (lest 20. april 2022).

tilsi at det for vurderingen av naturlig arrondert tomt skal ses hen til om det for eksempel er et grunnareal med en glatt overflate, bratt skråning eller svært ulent terreng.

Topografien til grunnarealet ble vurdert av Høyesterett i Rt-1974-1141. I avgjørelsen fremstår det som at skattemyndighetenes vurdering av en naturlig arrondert tomt på tre dekar la til grunn det arealet som er omtalt som en «hagegrunn».⁶⁶ Normalt vil det være naturlig at det som er opparbeidet som en hage er det grunnarealet som ment å brukes sammen med boligen, og at det er denne delen av grunnarealet som skal forstås som naturlig arrondert tomt. En topografisk utforming som hagegrunn vil tilsi at grunnarealet kan være godt egnet for rekreasjonsformål til bebyggelsen slik som ble redegjort for i punkt 3.3.1. Høyesterett fant imidlertid ut at en begrensning av naturlig arrondert tomt til å kun gjelde et slikt hageområde ikke ville være hensiktsmessig for oppdelingen av grunnarealet i den konkrete saken.⁶⁷ Avgjørelsen kan forstås i den retning av at hva som anses som en hage vil ha en topografisk utforming som er godt egnet som en naturlig arrondert tomt, men at det ikke skal anvendes som en presumsjon for at det kun er det som har en topografisk utforming som hagegrunn som vil omfattes.

En opparbeidet hagegrunn kan gi indikasjon på det grunnarealet som faktisk ble benyttet ved bruken av boligen, og som dermed tilhører denne bebyggelsen. Dette kan tilsi at hagegrunn er en relevant faktor for vurderingen av eiendommens topografi. Dette vil kunne gi eieren av en bolig eller fritidsbolig forutberegnelighet ved vurderingen av mengden naturlig arrondert tomt bebyggelsen skal omfatte. Samtidig finnes det en rekke eiendommer der det ikke foreligger et opparbeidet hageareal i det hele tatt. For eksempel er det ikke uvanlig at eiere av fritidsbolig i områder med skog, fjell eller svaberg, velger å beholde grunnarealet rundt bebyggelsen mest mulig uberørt. I Utv-2009-258 ble den naturlige arronderte tomten satt til 20 dekar i et skogområde. Hvorvidt det i det hele tatt forelå et opparbeidet hageområde nevnes ikke, og det er heller ikke naturlig å anta at det forelå en opparbeidet hage ut fra hvordan eiendommen ble presentert i avgjørelsen. En slik forutberegnelighet hagegrunn kan gi, vil dermed medføre at boliger og fritidsboliger i noen tilfeller ville stått igjen med en naturlig arrondert tomt som er betydelig mindre enn det grunnarealet som har en nær tilknytning og bruk for bebyggelsen.

⁶⁶ Rt-1974-1141 s. 1145. Se også Utv-2011-1312 hvor tingretten tar utgangspunkt i hvordan grunnarealet skattemyndighetene har fastsatt har en avgrensning som tilsvarer en typisk hagegrunn.

⁶⁷ Rt-1974-1141 s. 1145.

Forståelsen av topografiens betydning for den naturlige arronderede tomten kan etter Rt-1974-1141 og Utv-2009-258 tilsi at det ikke er tilstrekkelig å kun se hen til hvilket grunnareal som er opparbeidet som en typisk hage. Betydningen topografi har for den naturlige arronderede tomten bør forstås slik at hageareal kan være en relevant veiledning eller rettesnor, men at det ikke foreligger et slikt krav eller utgangspunkt for forståelsen av naturlig arrondert tomt. Det kan heller ikke trekkes et klart skille mellom forståelsen av naturlig arrondert tomt for boliger og fritidsboliger for en slik betraktning, ettersom boliger kan finne seg i typiske områder for fritidsboliger og omvendt.⁶⁸ En slik avgrensning ville i så fall gitt retts teknisk vanskelige regler, og lett kunne fremstå som mindre rettferdige for hver enkelt skatteyter.

3.7 Hvordan området er regulert i kommuneplanen

Det overordnede styringsdokumentet for en kommune er kommuneplanen. Denne planen skal vise den ønskede og planlagte langsiktige utviklingen for den enkelte kommune, jf. pbl. § 11-1. Kommuneplanen gir føringer for hvordan arealet ønskes disponert og utnyttet i flere år fremover.⁶⁹ Hvordan området var regulert i kommuneplanen var relevant ved fastsettelsen av den naturlige arronderede tomten i Rt-1996-932. Høyesterett viste til at Bærums bygningsmyndigheters utvikling «tenderer mot en stadig høyere utnyttelsesgrad», og at «boligtettheten øker i takt med denne praksis».⁷⁰ Til tross for at boligeieren hevdet at det totale grunnarealet på 7,2 mål skulle omfattes av dagjeldende skatteloven §43 (2) bokstav d (nåværende sktl. § 9-3 (2)), fastsatte Skatteetaten en skjønsmessig naturlig arrondert tomt til 1500m². Det resterende grunnarealet skulle beskattes etter dagjeldende skatteloven § 43 (4) (nåværende sktl. § 9-3 (9)). Høyesterett la til grunn skattemyndighetenes fastsatte skjønsmessige naturlige arronderede tomt på 1500m² ut fra kommuneplanen for dette området. Dette viser hvordan vurderingen av naturlig arrondert tomt blir påvirket av samfunnsutviklingen, og at i særlig tilfeller hvor det er spørsmål om tomtebeskatning etter § 9-3 (9), vil kommuneplanen være av sentral betydning for vurderingen av naturlig arrondert tomt.

Hvordan kommuneplanen legger føringer utover de tilfellene hvor det er et ønske om mer tett og ny bebyggelse, er det derimot vanskeligere å ta stilling til. Et eksempel på en slik

⁶⁸ Utv-1989-754 - UFIN-1989-2 (lest 20. april 2022).

⁶⁹ For Oslo kommune gjelder kommuneplanen vedtatt i 2015 fremdeles for 2022. Dette viser at kommuneplanen har et langt framoverskuende perspektiv ved vedtakelsen.

⁷⁰ Rt-1996-932 s. 938.

problematikk vil være områder som er fastsatt til landbruk, natur og friluft (ofte omtalt som LNF-områder), hvor det normalt ikke vil være rom for utbygging, jf. pbl. § 11-7 nr. 5.⁷¹ I Utv-2000-68 var eiendommen etter kommuneplanens arealdel vist som LNF-område, og spørsmålet for lagmannsretten var om det var solgt en «fritidsbolig» eller «tomt», jf. dagjeldende skatteloven § 43 (2) bokstav f og § 43 (3) (nåværende sktl. § 9-3 (4) og § 9-3 (9)). Lagmannsretten kom fram til at salget av hele arealet på 16,4 dekar var en realisasjon av «fritidsbolig», jf. § 9-3 (4). Det ble ikke lagt vekt på hvorvidt området tidligere var LNF-område, og hele det totale tomteområdet ble omfattet av naturlig arrondert tomt til bebyggelsen. I saken SKNS1-2020-116 ble derimot et LNF-område på 24 dekar ansett som tomtegrunn, med den følgen at realiseringen av denne delen måtte beskattes etter sktl. § 5-1 (2). Til tross for at eiendommene er totalt ulike og har ulik størrelse, kan det kritiseres at det ikke foreligger tydeligere bemerkninger på hvorvidt et område som er bestemt som LNF-område skal anses som en tomt eller en del av den naturlige arronderte tomten, jf. § 5-1 (2) og § 9-3 (2) eller (4). Det kan stilles spørsmål om ulikheten i avgjørelsene er et uttrykk for en utvikling av grensedragningen mellom en generell tomt og naturlig arrondert tomt i situasjoner med LNF-områder. Det ble imidlertid ikke i noen av sakene viet noen form for utdypning til hvorfor, eller hvorfor ikke, arealet skulle anses som en naturlig arrondert tomt. Ulikheten i avgjørelsene kan tyde på at det er vanskelig å praktisere omfanget av den naturlige tomten enhetlig, og vil svekke rettsikkerheten til eiere av boliger og fritidsboliger.

3.8 Betydningen av hva som anses som vanlig størrelse på tomter i området

En siste faktor som blir tatt opp av Skatteetaten er hva som er vanlig størrelse på tomter i området. I Rt-1996-932 uttalte Høyesterett at det faktum at «boligtettheten øker» i det konkrete området til den realiserte boligen, talte for at den mengden naturlig arrondert tomt Skatteetaten hadde fastsatt var korrekt.⁷² Eiendommen var i utgangspunktet på 7,2 mål, og den naturlige arronderte tomten ble fastsatt til en størrelse på 1500m². Med utgangspunkt i den utviklingen området hadde hatt, og ville få i fremtiden, ble 1500m² ansett som en tilstrekkelig størrelse på den naturlige arronderte tomten. Høyesterett foretok ikke en konkret vurdering av størrelsen på tomter i området, men vektleggingen av den generelle

⁷¹ For utbygging innenfor slike områder må det eventuelt skje gjennom behandling av enkeltvis søknader, jf. pbl. § 11-11 nr. 2. Utgangspunktet er dermed at slike områder ikke skal bygges ut.

⁷² Rt-1996-932 s. 938.

boligtettheten tilsa at de omtrentlige størrelsene på tomter i området var av en mindre størrelse enn tidligere.

I avgjørelsen i Utv-2011-1312 så tingretten til at «tomten [ikke var] mindre enn det som er vanlig på stedet, og den er vesentlig større enn eiendommer i nabolaget med relativt nyoppførte boliger». Utgangspunktet om hva som er vanlig størrelser i området vil gi en indikasjon på hva som bør være den naturlige arronderte tomten for den konkrete eiendommen. Når tingretten videre ser til hvilken type bebyggelse det er tale om, vil dette gi et bedre inntrykk av hva som passer til denne konkrete eiendommen med ut fra hva som er normalt for området. Å ikke bare ta utgangspunkt i størrelsen på tomter i området, men også inkludere hva slags type bebyggelse det er tale om, vil kunne gi en mer spesifisert og konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Dette er ble også gjort i Utv-2000-68, der det ble vektlagt at størrelsen på tomten ikke var uvanlig i det området, og i Utv-1995-1173 der lagmannsretten vektla at «eiendommen ligger i landlige områder hvor boligtomtene tradisjonelt er store».

Høyesterett tok derimot ikke stilling til hva som var en normal størrelse på nærliggende tomter i området i verken Rt-1964-1241, Rt-1974-1141 eller Rt-1993-480. Det er likevel ikke holdepunkter for å hevde at dette er utslag av bevisst valg. Begrunnelsen for at momentet ikke ble trukket fram kan for eksempel være at momentet ikke ville hatt særlig betydning i de konkrete sakene. Det kan videre stilles spørsmål om dette er en faktor for vurderingen av naturlig arrondert tomt som i nyere tid, sett til endringen i samfunnsutviklingen, er blitt mer sentral. Som nevnt i Utv-2011-1312 ble det foretatt en sammenligning til nyere bebyggelse som ofte hadde en mindre med tomt, og i Rt-1996-932 ble utviklingen i kommuneplanen trukket fram som en faktor for tettere boligbebyggelse. Et økt fokus på småhusbebyggelse vil kunne føre til at hvordan tomtene i området er av størrelse, får en mer sentral plass for vurderingen av naturlig arrondert tomt, enn det var grunnlag for i tidligere praksis.

Det er imidlertid ikke gitt noen konkrete retningslinjer for hvor stort område det skal ses til for å foreta en vurdering ut fra hva som er «vanlig størrelse på tomter i området» - altså hvilken radius som er relevant ved forståelsen av «området». Verken domstolen eller annen praksis har gitt uttalelser om størrelsen på området det skal ses til. Dersom den realiserte eiendommen befinner seg i svært landlige områder hvor det er store avstander mellom eiendommene, vil dette tale for at det er nødvendig å se til et stort område for å få korrekt inntrykk av hva som er «vanlig». På den andre siden vil det foreligge store forskjeller mellom bebyggelsen innad i en by eller bydel. Steder med tett bebyggelse vil også i større grad ha brå

overganger fra bebyggelse med større tomter, og til bebyggelse med en mye mindre størrelse. For slike tettbebygde steder er det best grunner for å ta for seg kun den nærmeste bebyggelsen, ettersom det kan være store forskjeller i bebyggelsen. Et for snevert eller vidt inntrykk av tomtene i «området» kan med dette gi svært ulike resultater. Uklarheten ved hvor stort område som skal vurderes for å finne ut hva som er normal størrelse på tomter, svekker forutberegneligheten og rettsikkerheten til skatteyteren. Dette gjør seg særlig gjeldende ved at det ikke er blitt gitt tilstrekkelig med informasjon for sammenligningsgrunnlaget for den konkrete vurderingen av hva som er vanlig, og at det lettere kan oppstå vilkårlige avgjørelser.

4 Øvrige momenter i vurderingen av naturlig arrondert tomt

4.1 Innledning

Skatteetatens retningslinjer for vurderingen av naturlig arrondert tomt er ikke mer enn en veiledning for Skatteetaten slik det er redegjort for i punkt 1.2. Praksis gir likevel holdepunkter for at også andre momenter enn de Skatteetaten lister opp, vil kunne være relevante for vurderingen av naturlig arrondert tomt. Denne delen av oppgaven vil derfor ta for seg hvilke andre momenter eller retningslinjer som kan ha betydning for hva som er å anse som en naturlig arrondert tomt.

4.2 Økonomisk vurdering

En faktor som har blitt trukket opp av Høyesterett for å vurdere mengden naturlig arrondert tomt, var at det skulle tas utgangspunkt i en «økonomisk vurdering», jf. Rt-1974-1141. Den økonomiske vurderingen skulle foretas ved en sammenligning av grunnarealets bruksverdi for bebyggelsen sett opp mot en eventuell tomteverdi.⁷³ I tilfeller hvor bruksverdien var høyere enn tomteverdien ville dette tilsi at grunnarealet skulle anses som en naturlig arrondert tomt.⁷⁴ Den naturlige arronderte tomten er det grunnarealet som gir bebyggelsen en fullstendig utnyttelse, og som er av en slik nærhet til denne bebyggelsen at den bør anses som en del av denne. Der bruksverdien er høyere enn tomteverdien tilsier det at hensynene til naturlig arrondert tomt gjør seg gjeldende for det grunnarealet. Et slikt utgangspunkt som er oppstilt av Høyesterett ovenfor kan ha gode grunner for seg for å finne ut når en eiendom er realisert som en «boligeiendom» eller «fritidsbolig», jf. sktl. § 9-3 (2) eller (4), og når den er realisert som tomt for utbygging, jf. sktl. § 9-3 (9).⁷⁵ Dette er på grunn av at den sistnevnte bestemmelsen tar utgangspunkt i en økonomisk vurdering.

⁷³ Rt-1974-1141 s. 1145.

⁷⁴ Rt-1974-1141 s. 1145.

⁷⁵ Dette er på bakgrunn av at vurderingen av tomt til utbyggelsesformål tar utgangspunkt i at det «må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt», jf. sktl. § 9-3 (9).

Uttalelsen reiser imidlertid spørsmål om hvordan et slikt grunnareal skal forstås ved grensedragningen mellom «boligeiendom» eller «fritidsbolig» etter § 9-3 (2) og (4), og grunnareal som skal anses som tomt etter sktl. § 5-1 (2). I Rt-1996-932 uttalte førstvoterende at anvendelsen av dagjeldende skattelov § 43 (2) (nåværende sktl. § 5-1 (2)) ikke stiller noen krav til at den resterende delen av tomten har karakter av å være utbygningstomt eller at vederlaget som er gitt er bestemt av tomtepris.⁷⁶ Til tross for at § 9-3 (9) ble anvendt, og at denne uttalelsen var et obiter dicta, er den likevel tatt opp i senere praksis.⁷⁷ En økonomisk vurdering av tomteverdi og bruksverdi vil i slike situasjoner slå vilkårlig ut, ettersom prisen det er gitt for grunnarealene ikke i seg selv er av betydning for grensedragningen mellom naturlig arrondert tomt etter § 9-3 (2) eller (4), og på den andre siden § 5-1 (2).

Verdifastsettelsen av en eiendom vil normalt ta utgangspunkt i reguleringsstatus, mulighet for omregulering og potensiell bruk. Dersom deler av en eiendom er regulert til LNF-område, vil dette eksempelvis gjøre at verdien for dette arealet settes lavere, i og med at det normalt er lavere sannsynlighet for omregulering.⁷⁸ Sannsynligheten for at det totale grunnarealet i et slikt tilfelle vil ha en bruksverdi som er tilnærmet lik tomteverdien vil være stor. Ved å anvende en økonomisk vurdering på slike tilfeller, vil det risikere at grunnareal som ikke har en slik nærhet til bebyggelsen som naturlig arrondert tomt krever, likevel vil anses som en naturlig arrondert tomt.⁷⁹ Dersom denne retningslinjen skal anvendes ved alle vurderinger av naturlig arrondert tomt, vil det svekke rettsikkerheten ettersom det ikke blir foretatt korrekte vurderinger av hva som skal omfattes som en naturlig arrondert tomt til bebyggelsen.

Med dette utgangspunktet ser det ut til at en økonomisk vurdering kun burde foretas ved grensedragningen mellom § 9-3 (2) og (4), og § 9-3 (9). Det kritiseres at vurderinger av hva som skal anses som en naturlig arrondert tomt skal foretas etter ulike retningslinjer sett ut fra hvilke regler det er tale om. Til tross for at § 9-3 (9) er en unntaksregel til skattefri gevinst av § 9-3 (2) og (4), vil symmetri i rettssystemet og likebehandling tilsi at selve vurderingen av naturlig arrondert tomt bør ta utgangspunkt i de samme vurderingene. Ulikhetene ved å falle tilbake til hovedregelen i § 5-1 (2) eller unntaksregelen i § 9-3 (9) burde heller komme fram ved en konkret vurdering av eiendommen og den naturlige arronderte tomten, ikke gjennom

⁷⁶ Rt-1996-932 s. 936.

⁷⁷ Se bl.a. Rt-1996-932, UTV-2000-68 og UTV-2009-258.

⁷⁸ I SKNS1-2020-116 ble det skrevet at slike områder normalt har en mye lavere kvadratmeterpris enn en tomteverdi.

⁷⁹ Se bl.a. Utv-2000-68 hvor et areal på 16,4 dekar tomt ble ansett som naturlig arrondert tomt uten noen ytterligere vurdering opp mot hovedregelen i § 5-1 (2).

bruk av ulike rettslige utgangspunkt for vurderingen. Videre fremstår Høyesteretts bruk av «økonomisk vurdering» som en form for kontroll av skattemyndighetene i Rt-1974-1141, heller enn en selvstendig vurdering av hva som er å anse naturlig arrondert tomt til bebyggelsen.

4.3 Forhold på realisasjonstidspunktet

Grensedragningen for hva som utgjør en naturlig arrondert tomt gjør seg i hovedsak kun gjeldende ved en realisasjon av bolig eller fritidsbolig. På tidspunktet for bruken av bebyggelsen og grunnarealet, vil ikke forståelsen av hva som anses som en naturlig arrondert tomt vært sentralt å avklare. Dette utgangspunktet har blitt lagt til grunn i Utv-2011-1312 der retten skrev at det er «forholdene på realisasjonstidspunktet som må være avgjørende» for vurderingen av naturlig arrondert tomt. Dette tidspunktet er også avgjørende ved vurderingen av tomtebeskatning i sktl. § 9-3 (9).⁸⁰

Til tross for uttalelsen i Utv-2011-1312 ovenfor, søkte tingretten i denne avgjørelsen veiledning i en reguleringsplan som ble vedtatt over to år etter realisasjonen fant sted. Tingretten forsøker å gjøre klart at reguleringsplanen som ble vedtatt i etterkant av realisasjonen ikke legges til grunn, men isteden anvendes som en veiledning for å finne den korrekte mengden naturlig arrondert tomt. Det kan imidlertid kritiseres at slike etterfølgende forhold i det hele tatt tillegges betydning for den skatteposisjonen selgeren hadde på tidspunktet for realisasjonen. Ved realisasjon av bolig og fritidsbolig vil den nye eieren kunne gjøre endringer på eiendommen før skattesaken kommer opp for Skatteetaten og domstolen. Til tross for at det kan være vanskelig for skattemyndighetene og domstolen å få et korrekt bilde av eiendommen slik den var på realisasjonstilfellet, bør ikke forhold om hvordan eiendommen ble benyttet i ettertid av realisasjonen ha betydning. Realisasjon av bolig og fritidsbolig vil kunne få betydelige økonomiske konsekvenser for skatteyteren, ettersom det ved realisasjon av bolig og fritidsbolig ofte er tale om store verdier. Som nevnt i punkt 3.1 er det skatteyteren som i første omgang skal vurdere hvilket grunnareal som skal omfattes av naturlig arrondert tomt. Dette må bli gjort ved innlevering av skattemeldingen for inntektsåret

⁸⁰ Se bl.a. Utv-2021-372 hvor lagmannsretten ser til «salgstidspunktet» for vurderingen etter sktl § 9-3 (9).

boligen ble realisert.⁸¹ Dersom det kan foreligge mulighet for domstolene og skattemyndighetene til å se på etterfølgende forhold som veiledning for vurderingen, eksempelvis etter to år etter realisasjonen, vil det tilsi at skatteyteren ikke vil ha en tilstrekkelig forutberegnelighet for vurderingen hun gjennomfører ved innleveringen av skattemeldingen.⁸²

En løsning for å unngå å se på etterfølgende forhold slik tingretten gjorde i Utv-2011-1312, kan være å gjennomføre en befaring av eiendommen med utgangspunkt i hvordan den var på tidspunktet for realisasjonen. Dette gjorde lagmannsretten i LE-1989-212-2 ettersom kjøper hadde revet fritidsboligen på tidspunktet saken kom opp i retten.⁸³ I den konkrete saken kom lagmannsretten til at befaringen ga en tilstrekkelig oppfatning av hvordan eiendommen så ut på tidspunktet for realisasjonen. Da saken kom opp til Høyesterett i Rt-1993-480 valgte Høyesterett også å forholde seg til denne befaringen for å foreta en vurdering av den naturlige arronderede tomten.⁸⁴ Det at Høyesterett og lagmannsretten valgte å legge vekt på realisasjonstidspunktet viser at dette er det sentrale utgangspunktet for vurderingen av naturlig arrondert tomt. Videre viser dommen at det foreligger metoder for å undersøke hvordan eiendommen var på tidspunktet for realisasjon der eiendommen har blitt forandret på tidspunktet for avgjørelsen. Til tross for at en befaring kan være tid- og kostnadskreven, vil dette i større grad sikre korrekte avgjørelser, og dermed sikre rettsikkerheten til skatteyterne.

På den andre siden kan det stilles spørsmål om det i enkelte tilfeller bør åpnes for å se til etterfølgende forhold eller fremtidige virkninger for vurderingen av hva som anses som en naturlig arrondert tomt. Som tidligere nevnt i punkt 3.7 ble kommuneplanen tidvis anvendt for å slå fast størrelsen på en naturlig arrondert tomt.⁸⁵ Denne kommuneplanen setter rammene for hvordan utviklingen i kommunen skal være i tiden fremover, og ikke kun hvordan forholdene var på realisasjonstidspunktet. Å legge vekt på en slik fremtidsskuende plan for områdets betydning ved vurdering av naturlig arrondert tomt, åpner det for at ikke bare forholdene på realisasjonstidspunktet er av betydning. På den andre siden vil det være av

⁸¹ For realisasjon av bolig i 2021 vil dette bli sendt inn på skattemeldingen til eieren som realiserte for inntektsåret 2021. Denne skattemeldingen må leveres til skattemeldingen innen 30.04.2022. Ved realisasjon 01.01.2021 vil dette i utgangspunktet maksimalt tilsi 1 år og 4 måneder etter realisasjonen fant sted. Se skatteetatens nettsider for mer informasjon om frist for innlevering av skattemelding.

⁸² Dette er på grunn av at det kan bli tatt utgangspunkt i ulike faktiske forhold ved vurderingen av den naturlige arronderede tomten. Se fotnoten ovenfor.

⁸³ LE-1989-212-2 er lagmannsrettsdommen til Rt-1993-480.

⁸⁴ Rt-1993-480 s. 485.

⁸⁵ Rt-1996-932 s. 938.

betydning at denne konkrete kommuneplanen faktisk var vedtatt på realisasjonstidspunktet, og at det ikke var tale om å legge vekt på en kommuneplan vedtatt etter realisasjonstidspunktet.

Et annet spørsmål er om forhold i tiden før realisasjonen av eiendommen kan få betydning for vurderingen av den naturlige arronderede tomten. I Utv-2004-1087 var det av betydning at grunnarealet det var tvist om, tidligere hadde vært utskilt med en byggetillatelse som ved realisasjonen var falt bort. Dette kan tenkes å ha betydning for både tilfeller der tomten har vært utskilt tidligere, men også hvor grunnarealet har befunnet seg på ulike bruksnumre. Lagmannsretten skrev imidlertid at det i denne konkrete saken var «den formelle utskillelsen [som] er relevant», og at dette ikke kan sammenlignes med tilfeller hvor bebyggelsen av «forskjellige grunner historisk sett består av flere bruksnumre».⁸⁶ I dette tilfellet var det imidlertid tale om en tomt som ble ansett å fremstå som en selvstendig enhet ut fra sin beliggenhet, og at dette var av sentral betydning for at den tidligere utskillelsen ble vektlagt.

Hensynet til skatteyterens forutberegnelighet vekker mindre betenkeligheter ved at tidligere forhold kan være av betydning for den naturlige arronderede tomten, enn der det blir sett til etterfølgende forhold. En formell utskillelse av tomt før realisasjonen finner sted, vil indikere at dette grunnarealet ikke har en slik nærhet til bebyggelsen som en naturlig arrondert tomt krever. Det må imidlertid ved slike tilfeller trekkes en linje for hvor langt tilbake i tid tidligere forhold kan få betydning. Hvor denne linjen går vil være ulik ut ifra hva det er tale om og hvordan eiendommen var. Dersom retningslinjen i Utv-2004-1087 skal tillegges vekt for vurderingen av naturlig arrondert tomt, må det i alle tilfeller være av betydning at grunnarealets bruksområde ikke hadde blitt vesentlig endret etter utskillelsen.

⁸⁶ UTV-2004-1087.

5 Er gjeldende regulering av «naturlig arrondert tomt» hensiktsmessig, eller bør reglene endres?

Det er ressursbesparende for skattemyndighetene at en naturlig arrondert tomt til boligen eller fritidsboligen unntas beskatning i lik grad som bebyggelsen etter sktl. § 9-3 (2) og (4).

Dersom «boligeiendom» og «fritidsbolig» etter §9-3 (2) og (4) skal tolkes til å kun omfatte selve boligbygget, ville dette ført til at alt grunnareal til bebyggelsen skal beskattes i alle realisasjonstilfeller for bolig eller fritidsbolig. Dette vil føre til en betydelig økning av skattemyndighetenes saksmengde. Det at det foreløpig ligger til skatteyteren selv å foreta vurdering om den realiserede boligen har naturlig arrondert tomt, herunder at det ikke skal foretas gevinstbeskatning, kan ses som et utslag av et ønske om at Skatteetaten ikke skal foreta slike vurderinger i hvert eneste realisasjonstilfelle. Ressursøkonomiske hensyn tilsier etter dette at naturlig arrondert tomt skal omfattes av fritaket for gevinstbeskatning i § 9-3 (2) og (4).

Beskatning av bolig og fritidsbolig har en sterk stilling sammenlignet med andre beskatningsregler for fast eiendom.⁸⁷ Det vil i et slikt tilfelle være hensiktsmessig å heller vurdere om det i det hele tatt skal foreligge skattefrihet for gevinst for realisasjon av bolig og fritidsbolig. Spørsmålet har vært oppe til vurdering hos Stortinget, men de fant at regelen skulle beholdes slik den er.⁸⁸ Utgangspunktet for fremstillingen er at det foreligger skattefritak for gevinst av bolig og fritidsbolig, og kjernen er nettopp hvordan naturlig arrondert tomt skal forstås ut fra denne fritaksregelen. Det vil derfor ikke bli nærmere redegjort for hvorvidt denne regelen burde oppheves, ettersom Stortinget ikke fant tilstrekkelige holdepunkter for dette.⁸⁹

Til tross for at det er et generelt mål i skatteretten at reglene skal være enkle å praktisere, byr reglen om naturlig arrondert tomt i gjeldende rett på vurderinger som er kompliserte å praktisere enhetlig.⁹⁰ Dette gjelder i desto større grad ettersom det i første rekke er den enkelte skatteyter som foretar vurderingen, som formodentlig ikke er kjent med tidligere praksis –

⁸⁷ Se fremstillingens kapittel 2.

⁸⁸ Zimmer (2021) s. 285.

⁸⁹ Zimmer (2021) s. 285.

⁹⁰ Se bl.a. analysen i fremstillingens kapittel 3 og 4.

eller praksis overhodet – på området. Vanskelighetene rundt beregningen av skatt ved realisasjon av bolig og fritidsbolig er imidlertid ikke noe som har oppstått først i senere tid. Allerede i Rt-1964-1241 skrev Høyesterett at ulike beskatningsregler for tomt og naturlig arrondert tomt «vil føre til betydelige praktiske og ligningstekniske ulemper».⁹¹ Til tross for denne uttalelsen fra førstvoterende er det ikke blitt foretatt noen grundig vurdering fra Høyesteretts side for å klargjøre denne vurderingen. Det vil nesten se ut til at Høyesterett velger å ikke uttale seg om denne grensedragningen, og at dette heller ble satt til Skatteetaten å løse.

At regelen i gjeldende rett er en praktisk vanskelig regel viser seg ytterligere ved at hva som har blitt ansett som en «naturlig arrondert tomt» har variert betydelig i størrelse i ulike rettsorganer og instanser. Eksempelvis fant både skattemyndighetene og lagmannsretten at den naturlige arronderte tomten var på tre dekar for en fritidsbolig med 12 dekar tomt.⁹² Saken ble anket til Høyesterett, som fant dette arealet utilstrekkelig i Rt-1974-1141.⁹³ Ved ny ligning fra Skatteetaten ble naturlig arrondert tomt fastsatt til 12 dekar.⁹⁴ I Utv-2009-258 hevdet skattemyndighetene at den naturlige arronderte tomten skulle settes til én dekar, mens lagmannsretten konkluderte med at denne måtte være på hele 20 dekar. I Utv-1995-1173 hadde skattenemnda og overligningsnemnda ansett 1854 m² som naturlig arrondert tomt, mens tingretten og lagmannsretten kom fram til at det totale grunnarealet på 4854 m² skulle omfattes av naturlig arrondert tomt. Til tross for at klageinstansenes og domstolenes funksjon er å påse at det blir foretatt korrekte vurderinger, kan det kritiseres at det foreligger store forskjeller i størrelsen på grunnarealet som legges til grunn i hver av de tre avgjørelsene. Slike ulikheter svekker forutberegneligheten til skatteyteren, og fremstår som vilkårlige i mangel på konkrete holdepunkter for at resultatet ble ulikt i de forskjellige instansene.

Til tross for at det er lagt til grunn noen momenter for vurderingen av naturlig arrondert tomt, fremstår disse i praksis som langt fra fullstendige. Dette blir særlig belyst ved hvordan vurderingsfaktorene skal forstås, vurderes og vektet i fremstillingens kapittel 3 og 4. Skatteetatens retningslinjer i Skatte-ABC-en kan tolkes som et forsøk for å bøte på dette problemet. Etter analysen i fremstillingens kapittel 3 og 4 hevdes det at dette ikke har vært

⁹¹ Rt-1964-1241 s. 1243.

⁹² Lagmannsrett avgjørelsen til Rt-1974-1141, saksgang L.nr. 156B/1974. Gjengitt i Rt-1974-1141, ettersom lagmannsrettens avgjørelse er ikke offentlig publisert på Lovdata.

⁹³ Rt-1974-1141 s. 1146.

⁹⁴ Se anførselen til ankemotparten i Utv-1995-1173. Skatteetatens faktiske vurderinger av avgjørelsene blir ikke tilgjengeliggjort for allmennheten på skatteetatens nettsider.

tilstrekkelig vellykket. Det kritiseres om det i det hele tatt er korrekt at Skatteetaten i sine interne retningslinjer fremstår som den eneste aktøren som forsøker å bringe klarhet i problematikken, gitt dens lave rettskildeverdi.

Et behov for endring av dagens regel gjør seg særlig gjeldende for å skape en enhetlig praktisering av regelverket. Den nære sammenhengen mellom sktl. § 5-1 (2), § 9-3 (2) og (4), og § 9-3 (9) tilsier at disse burde ha en viss grad av samspill, og at lovgiver eller Høyesterett skal gi retningslinjer for hvordan dette samspillet skal ivaretas. Slik rettstilstanden er nå, ser domstolene ut til å legge vekt på ulike typer vurderinger av naturlig arrondert tomt ut fra om det er tale om et grensetilfelle mot en alminnelig tomt etter § 5-1 (2), eller tomt til utbyggingspotensiale i § 9-3 (9).⁹⁵ Naturlig arrondert tomt henger som tidligere nevnt sammen med «boligeiendom» og «fritidsbolig», jf. § 9-3 (2) og (4). Regelen bør etter dette ha et fast innhold for hvordan begrepet skal forstås, og ikke ut fra hvilket grensetilfelle som er aktuelt i saken. Når domstolene ser ut til å legge større vekt på §§ 5-1 (2) og 9-3 (9) i vurderingen av hva som skal unntas beskatning etter § 9-3 (2) eller (4), medfører dette at naturlig arrondert tomt mister sin plass i rettsanvendelsen.⁹⁶ Hva som er en del av den naturlige arronderte tomten bør derfor ikke avgjøres ut fra om det er tale om et restareal etter § 5-1 (2) eller tomtebeskatning etter § 9-3 (9).

Hvordan en naturlig arrondert tomt skal forstås bør konkretiseres av lovgiver. Dette vil gi vurderingsmomentene for forståelsen av naturlig arrondert tomt høy rettskildeverdi, samtidig som det vil sikre en mer enhetlig praksis. Til nå har ikke lovgiver forsøkt å klargjøre eller definere begrepet verken i lov eller forarbeider.⁹⁷ Som redegjort for tidligere i kapittelet, taler de praktiske ulempene for et behov for endring av regelen, og at en slik endring skal skje ved at lovgiver tar til orde for hvordan regelen om naturlig arrondert tomt skal behandles.

Som redegjort for tidligere i fremstillingen har retningslinjene for vurderingen av hva som er en naturlig arrondert tomt til nå i hovedsak blitt forsøkt trukket opp av domstolene og skattemyndighetene. Spørsmålet er om det er korrekt at Skatteetaten skal være den sentrale myndigheten i rettssystemet som trekker opp retningslinjene for hvordan skatteyttere skal beskattes ved realisasjon av bolig og fritidsbolig. Jeg mener det kan kritiseres at Skatteetaten har fått muligheten til å operere som et lovgivende organ i for stor grad. Skatteetaten etablerer

⁹⁵ Se bl.a. punkt 4.2 om den økonomiske vurderingen.

⁹⁶ Se bl.a. Rt-1964-1241 s. 1242-1243 og Rt-1974-1141 s. 1145-1146.

⁹⁷ Det finnes ingen lovbestemmelse vedrørende naturlig arrondert tomt, og hva som konkret ligger i naturlig arrondert tomt har heller ikke blitt drøftet i skattelovens forarbeider.

sin egen praksis gjennom blant annet Skatte-ABC, og anvender denne praksisen som hjemmel for de vedtak som treffes. En slik rolle er det i utgangspunktet kun lovgiver og Høyesterett som skal ha muligheten til, ettersom disse rettsorganene har en høy rettskildeverdi i rettssystemet. Ved å delegere arbeidet med hvordan naturlig arrondert tomt skal forstås til skattemyndighetene som behandler disse sakene, vil det være med på å sikre at vurderingene er tilpasset samfunnets utvikling på området. Den avdelingen som behandler saker vedrørende størrelsen på naturlig arrondert tomt, er ofte de som er best egnet til å utvikle praksisen. Det må imidlertid kritiseres at denne fremgangsmåten ikke har vært tilstrekkelig vellykket, ettersom forståelsen av naturlig arrondert tomt fremdeles er uklar.⁹⁸ Dersom lovgiver etablerer konkrete vurderingsmomenter som skal vektlegges i vurderingen, kan skattemyndighetene i slike situasjoner tilpasse vurderingene av naturlig arrondert tomt ut fra samfunnsutviklingen med et utgangspunkt i lovgivers ønsker. Dette vil sikre en større forutberegnelighet for skatteyteren, bedre rettsikkerhet og enhetlig vurdering av skatteyterens skatteansvar.

Det kan stilles spørsmål om lovgiver bør etablere en minste-, normal- eller maksimalstandard for hvilket grunnareal som skal omfattes av naturlig arrondert tomt. Ved beregningen for verdsetting av boliger ble det foreslått å ta utgangspunkt i at en bolig verdsettes med det grunnarealet som er lavere eller akkurat 1,2 mål.⁹⁹ Tomteareal utover dette ble det foreslått at skulle verdsettes som en tomt.¹⁰⁰ Slike fastsatte størrelser vil gi skatteyteren forutberegnelighet ved at en konkret størrelse vil avgjøre hvorvidt et grunnareal skal være fritatt for gevinstbeskatning, jf. sktl. § 9-2 (2) eller (4). Det resterende grunnarealet vil følgende bli skattlagt etter enten sktl. § 9-3 (9) eller sktl. § 5-1 (2) gitt den konkrete sakens forhold. På den andre siden vil dette kunne frata regelen dens dynamiske virkning, og den vil ikke tilfredsstillende behovet for at det skal foretas en konkret vurdering i hvert tilfelle. At naturlig arrondert tomt skal ta utgangspunkt i en konkret vurdering er ett av de mest sentrale og samstemte vurderingsmomentene i praksis.¹⁰¹ Hensynet til at regelen skal tilpasses samfunnsutviklingen, og muligheten for å gjennomføre konkrete vurderinger i hvert enkelt tilfelle, vil dermed være av tyngre vekt enn en tilnærmet klar forutberegnelighet for skatteyteren. Formålet med naturlig arrondert tomt er at kun det grunnarealet som har en slik nærhet til bebyggelsen og bebyggelsens bruk, skal nyte fritak fra gevinstbeskatning. En

⁹⁸ Dette kommer særlig frem i analysens kapittel 3 og 4, hvor ulike faktorer blir anvendt ulikt i forskjellige saker, samtidig som forståelsen av disse faktorene er uklare.

⁹⁹ Inns. O. nr. 115 (2000-2001) s. 34-35.

¹⁰⁰ Inns. O. nr. 115 (2000-2001) s. 34-35.

¹⁰¹ Se analysen av «betydningen av en konkret vurdering» i punkt 3.2.

forhåndsbestemt fastsatt størrelse for alle eiendommer når det gjelder den naturlige arronderede tomten, vil derfor ikke være i samsvar med begrepets formål.

Før vedtakelsen av Skattereformen 1992 ble grensen mellom realisasjon av tomt og egen bolig eller fritidsbolig i praksis vurdert ut fra tomtebegrepet i den tidligere tomtebestemmelsen i sktl. § 43 (4).¹⁰² Ved opphevelsen av denne bestemmelsen foreligger det nå ikke én regel for beskatning av tomt, men heller at restarealet faller tilbake på hovedregelen i sktl. § 5-1 (2), dersom det ikke er tale om tomtsalg av bebygd tomt etter sktl. § 9-3 (9). Til tross for at naturlig arrondert tomt nyter sitt fritak fra gevinstbeskatning etter § 9-3 (2) og (4), ser det ut til at Høyesterett likevel velger å ta utgangspunkt i den gamle forståelsen av tomtebegrepet for vurderingen av naturlig arrondert tomt.¹⁰³ Grensedragningen for naturlig arrondert tomt burde etter dette ikke blitt vurdert etter det gamle tomtebegrepet, men istedenfor vurdert direkte ut fra hva som er en del av «boligeiendom» eller «fritidsbolig», jf. sktl. § 9-3 (2) og (4). Dette ble fremhevet av Zimmer allerede i 1991, men er ikke blitt langt til grunn for senere vurderinger.¹⁰⁴

I likhet med Zimmer mener jeg at en vurdering av skattefri gevinst for realisasjon av egen bolig eller fritidsbolig med naturlig arrondert tomt bør ta utgangspunkt i hva som anses som en «boligeiendom» og «fritidsbolig» i sktl. § 9-3 (2) og (4). Nærheten til bebyggelsen og bruken av bebyggelsen den naturlige arronderede tomten er ment å ivareta, tilsier at det ikke er tilstrekkelig å se til hva som er tomt¹⁰⁵, men at synspunktet heller skal være vendt mot hva bebyggelsen krever av grunnareal. En legaldefinisjon av disse to begrepene vil gi grensedragningen et klarere skille mellom tomtebeskatning etter § 9-3 (9), beskatning av restareal etter § 5-1 (2) og skattefri gevinst for naturlig arrondert tomt til «boligeiendom» og «fritidsbolig» etter § 9-3 (2) og (4). En slik legaldefinisjon vil dermed kunne gjøre forståelsen av naturlig arrondert tomt mer forutberegnelig for skatteyteren. Hva som skal omfattes av naturlig arrondert tomt vil da klargjøres, samtidig som det i forarbeidene må bli tatt stilling til hvordan denne vurderingen skal bli foretatt for hvert tilfelle. Mengden grunnareal som blir omfattet av naturlig arrondert tomt bør ikke bli vurdert ut fra ulike situasjoner,¹⁰⁶ men heller

¹⁰² Zimmer (1991) punkt 5.12.3 c. Se også denne vurderingsmetoden i Rt-1964-1241 s. 1242-1243 før skattereformen i 1992.

¹⁰³ For vurderinger etter skattereformen benyttes fremdeles denne fremgangsmåten som et utgangspunkt for vurderingen av denne grensedragningen i bl.a. Rt-1996-932 s. 936-937.

¹⁰⁴ Zimmer (1991) punkt 5.12.3 c.

¹⁰⁵ Etter sktl. § 9-3 (9) eller sktl. §5-1 (2).

¹⁰⁶ Se blant annet punkt 4.2 om den økonomiske vurderingen, hvor denne vurderingen i utgangspunktet kun kan foretas ved et grensetilfelle opp mot beskatning av tomt for utbyggingsformål i § 9-3 (9).

en konkret regel uavhengig av hvilken bestemmelse som beskatter det det overskytende grunnarealet som ikke er en del av § 9-3 (2) og (4).

Litteraturliste

Lover

Eigedomsskattelova	Lov 06. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
Merverdiavgiftsloven	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift
Plan- og bygningsloven	Lov 27. juni 2008 nr. 71 om planlegging og byggesaksbehandling
Skatteloven 1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet)
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Forarbeider, stortingsdokumenter og offentlige uttalelser

Innst. O. nr. 10 (2004-2005)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Innst. O. nr. 115 (2000-2001)	Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skattelovgivning (boligtaksering mv.)
NOU 1991:17	Bedrifts- og kapitalbeskatningen Beskatning av formue. Delutredning III
Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)	Skattereformen 1992
Ot.prp. nr. 77 (2005-2006)	Om lov og endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.
Prop. 1 LS (2020-2021)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) Skatter, avgifter og toll 2021
Prop. 1 LS Tillegg 1 (2021-2022)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) Endring av Prop. 1 LS 2021-2022 Skatter, avgifter og toll 2022

Litteratur

- Koch (1993) Sverre E. Koch, Carl E. Krefting, Per H. Stoveland, *Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom*, 2. utgave, Skattebetalerforeningen, 1993
- Nilsen (2012) Gry Nilsen, *Formues- og eiendomsskatt*, Praktisk økonomi & finans 1/2012, s. 75-82
- Skatte-ABC 21/22 Skatteetaten, *Skatte-ABC*, Skatteetaten, 2021
https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc_2021-2022.pdf
- Store Norske Leksikon Edvin Ørstavik, «Topografi» i Store Norske Leksikon, 8. november 2021, <https://snl.no/topografi>, (lest 20. april 2022).
- Taxfoundation.org Daniel Bunn, “What the U.S. Can Learn from the Adaption (and Repeal) of Wealth Taxes in the OECD”, 18. Januar 2022, <https://taxfoundation.org/wealth-taxes-in-the-oecd/>, (lest 13. april 2022).
- Utv-1989-754 – UFIN-1989-2 Finansdepartementets uttalelser, *Gevinstbeskatning av sekundærbolig*, 11. april 1989, (lest 20. april 2022), (Fra Lovdata Pro)
- Zimmer (1991) Frederik Zimmer, *Hovedlinjer i skattereformen*, Lov og Rett 10/1991, s. 579-624
- Zimmer (2021) Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021

Rettspraksis

Norges Høyesterett

Rt-1964-1241

Rt-1974-1141

Rt-1993-480

Rt-1996-932

Norske lagmannsretter

LE-1989-212-2

Utv-1993-1271 – LG-1993-122

Utv-1994-30 – LE-1992-1734

Utv-1995-1173 – LB-1995-93

Utv-2000-68 – LG-1999-46

Utv-2004-1087 – LB-2003-11332

Utv-2006-556 – LB-2020-84619

Utv-2009-258 – LA-2008-138435

Utv-2021-372 – LB-2020-84619

Norske tingretter

Utv-2011-1312 – TJARE-2011-4763

Skatteklagenemda

SKNS1-2020-116

Skatteklagenemda, Stor avdeling 01, «Skatteplikt ved realisasjon av arvet bolig og tomt» 10. september 2020, hentet 05. april 2022, (Fra lovdata Pro).