**Kommentert mønsterbesvarelse**

Fag: BRV 370 Skatterett

Eksamensdato: 08.12.2021

Kandidat: Aathesan Karunakaran

Besvarelse kommentert av: Finn Eide, Haver Advokatfirma

I samarbeid med



Overført fra originaldokument av Carina Kristoffersen, fagansvarlig JUFO 2022. Oppgaven inneholder både kandidatens besvarelse og oppgaveteksten. Da oppgaveteksten vises løpende i oppgaven er denne farget lysegrå slik at det skal være lettere å skille fra kandidatens besvarelse.

**Oppgavetekst:**

**Bruk skattesatser og gjeldende rett for inntektsåret 2021!**

**Oppgave 1**

Ståle Kylling er eier og daglig leder av et oljeservice selskap. Gjennom jobben kom han i kontakt med en russisk investor, Ivan Groznyj, som tilbød ham å kjøpe seg inn i et selskap som hadde ervervet letelisenser på den russiske tundraen i Sibir. Opplegget var «clear cut», da det visstnok allerede var påvist betydelige oljereserver i området. Kylling ble forklart at det var behov for finansiering for å betale honorarer under bordet til blant annet Igor Iznogoud, en oligark og nær venn av Putin, for tildelingen og utnyttelsen av lisensene. Kylling ble lovet en garantert mangedobling av innskuddet.

Kylling slo til og tegnet seg for 10 % av selskapet ved innskudd av kr 40 millioner i aksjekapital i selskapet Groznyj Oil Ltd, registrert på Cayman Island. Transaksjonen ble gjennomført av det anerkjente advokatfirmaet Maples & Calder, tilfeldigvis også med adresse Ugland House på Cayman Island. Kylling mottok aksjebrev og han ble innført som eier i Company’s House på Cayman.

Etter to år uten resultater ble selskapet oppløst uten likvidasjonsutbytte. Alle pengene var forbrukt og det hadde ikke vært noen funn. Kylling undersøkte saken nærmere og fant ut at det allerede hadde vært et annet selskap som hadde foretatt undersøkelser i samme område uten funn. Hans konklusjon var at det hele hadde vært en svindel.

**Redegjør for den skattemessige behandlingen av tapet.**

**Oppgave 1**

Det overordnede spørsmålet er om Ståle Kylling kan kreve fradrag for tapet på kr. 40 millioner kroner.

Det følger av skatteloven §6-2 (1) at det gis fradrag for "tap" ved "realisasjon" av "formuesobjekt" i og utenfor virksomhet.

I det foreliggende er det klart at det foreligger et "tap" på kr. 40 millioner kroner. Videre er det klart at betegnelsen "formuesobjekt" kan sammenholdes med kapitalinntekter i sktl. §5-20. Det følger av ordlyden at "finansgjenstander", herunder aksjer er å betegne som kapitalinntekt jf. sktl. §5-20 (1) bokstav b.

Videre blir spørsmålet om det har foreligget en "realisasjon". Betegnelsen kan sammenholdes med sktl. §9-2 som legger til grunn at "overføring av eiendomsrett mot vederlag" er å betegne som "realisasjon".

En forutsetning for at det skal foreligge en realisasjon er altså at det foreligger en "rett". Ståle Kylling må med andre ord ha hatt rettigheter over aksjene. I det foreliggende så betalte han 40 millioner for 10% av selskapet, noe som trekker i retning av at han eide 1/10 av selskapet. Likevel så legger han til grunn at han ble svindlet. I den utstrekning at han ble lovet at det var betydelig med olje i området, men det viser seg i ettertid at det i realiteten ikke var dette.

I likhet med denne saken finner vi DSC-dommen og Samdal-dommen. DSC-dommen gjaldt et aksjeselskapet som drev konsulentvirksomhet i offshorebransjen. De hadde kjøpt aksjer, men ble svindlet da de aldri mottok disse. Høyesterett kom her til at når de de aldri hadde mottatt aksjene så hadde de heller ikke hatt noe "rett" i selskapet og det har dermed heller aldri skjedd noen "realisasjon".

Videre i Samdal-dommen som gjaldt Samdal som investerte i ferieboliger forelå det også et tap. Her hadde han også blitt svindlet, i den utstrekning at han aldri mottok ferieboligene han investerte i. Høyesterett kom også her til at det aldri forelå en "realisasjon" da han ikke hadde mottatt disse boligene.

I likhet med partene i disse dommen så betalte Ståle et beløp inn i selskapet, uten å få noe igjen for det. Han investerte på bakgrunn av opplysninger som ikke var sanne. Dette trekker i retning av at det forelå svindel og at han dermed ikke hadde noen "rett" i selskapet. Likevel kan det bemerkes at han formelt ble oppført som eier i selskapet. Dette innebærer likevel ikke at han hadde noen "rett" i selskapet. Videre det at han ikke fikk noen likvidasjonsutbytte, trekker også retning av at det var svindel - da selsakpet var tømt for midler. Hovedvekten må ligge i at det i realiteten aldri forelå olje i området, noe som tilsier at han ble svindlet for beløpet han investerte. Vilkåret om "realisasjon" kan dermed ikke anses oppfylt jf. sktl. §6-2.

Videre følger det av sktl. §6-2 at det gis også fradrag for annet tap "i virksomhet". I det foreliggende så fikk han kontakt med svindlere gjennom jobben. Likevel ble investeringen gjort gjennom han som enkeltperson og ikke gjennom selskapet. Bestemmelsen kan dermed ikke få anvendelse da det foreliggende ikke gjelder "i virksomhet" jf. sktl. §6-2 (2).

Likevel så ble det lagt til grunn i både Samdal og DSC at lovgiver har vernet endelig tap også utenfor virksomhet. Lovgiver kom her fram til at det forelå fradrag etter sktl. §6-1.

Spørsmålet som reises er om det foreligger fradrag etter hovedregelen i sktl. §6-1 (1)

Det følger av ordlyden at det gis "fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Gjennom langvarig og konsekvent rettspraksis kan det utledes to grunnvilkår gjennom ordlyden i sktl. §6-1 (1). Disse er gjerne betegnet som oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret.

Oppofrelsesvilkåret kan betegnes som at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling jf. Orkla/Lilleborg-dommen. Dette innebærer at en ombytting av verdier ikke kan regne som en oppofrelse. I det foreliggende er det klart summen på kr. 40 millioner er oppofret og ikke har skapt varig verdi.

Det problematiske i det foreliggende er hvorvidt tilknytningsvilkåret er oppfylt.

Tilknytningsvilkåret kan betegnes som at det må foreligge en tilknytning mellom oppofrelsen og den fremtidige inntjeningen. Høyesterett har gjennom rettsavgjørelser tatt for seg innholdet i tilknytningsvilkåret. De synes å ha gått fra den strenge formuleringen om at tilknytningen må være "nær og umiddelbar" som ble lagt til grunn i Kverva-dommen og Skagen-dommen. De har nå i blant annet Salmar-dommen, Skeie Energy-dommen og Ericsson-dommen lagt til grunn at det er en forutsetning at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og den fremtidige inntjeningen.

Videre i blant annet Salmar-dommen sammenfatter Høyesterett praksisen og legger til grunn at kostnader som er er for fjerne eller for indirekte til den fremtidige inntjeningen ikke vil være fradragsberettigede. De legger videre til grunn at det sentrale ved vurderingen er formålet med kostnaden.

Det kan kort bemerkes noen avgrensninger knyttet til tilknytningsvilkåret. Først og fremst kan det ikke gjelde private kostander jf sktl. §6-1 (2) og forutsetningsvis jf. sktl. §6-1 (1). Videre må det dreie seg om selve inntekten og ikke inntektskilden. Det må også gjelde "skattepliktig" inntekt, som da er skattepliktig i Norge jf. stkl. §6-3 (5). Avgrensningene er ikke problematisk i det foreliggende.

Spørsmålet som reises er hva som kan anses å være formålet med kostnaden på 40 millioner kroner for Ståle. I vurderingen er det uttrykt i Samdal-dommen at en skal legge til grunn de "objektive kjensgjerningane". Det skal med andre ord foretas en objektiv vurdering av det subjektive formålet. I Samdal-dommen kom Høyesterett fram til at kjøpet av ferieboliger ikke var av privat interesse, men av økonomisk interesse. Kjøpet ble altså gjort for å videre kunne erverve penger.

Det må klart legges til grunn at det vil være en presumpsjon ved investering av aksjer at en erverver disse for å tjene penger. I det foreliggende så ble han kontakt av en "investor" som ville ha han med på laget for investeringer innenfor oljebransjen. Prosjektet ble forklart som en mulighet for å tjene raske penger og Ståle virket motivert på bakgrunn av dette. Selv om han var daglig leder i et oljeselskap, så er det ingenting som tyder på at det var andre private interesser i bildet. Tvert i mot så var transaksjon gjort av økonomisk motivasjon. Det må dermed legges til grunn at formålet med kostnaden var å erverve "skattepliktig inntekt".

Videre kan de vurderes hvorvidt kostnaden var egnet/hensiktsmessig for å "erverve, vedlikeholde eller sikre" skattepliktig inntekt. Det følger av Bjerke-Pedersen dommen at det ikke er retten rolle å vurdere forretningsskjønnet til vedkommende. Det blir likevel lagt til grunn at i "rene unntakstilfeller" så kan en tenke seg situasjoner hvor kostnaden er så uegnet at det må legges til grunn at den ikke var egnet til å bidra til fremtidig inntjening. Dette ble også lagt til grunn i DSC-dommen. Høyesterett synes likevel til å legge til grunn at det skal mye til før dette kan anses utslagsgivende.

I det foreliggende så ble han kontaktet av en russisk investor som vil ha han med på et "clear cut" prosjekt. Det er klart at russere er store innenfor oljebransjen og at de er sterkt økonomisk motiverte. Dette trekker i retning av at kostnaden var "egnet" og "hensiktsmessig".

Likevel så vil det ofte alltid være en bakside med et "clear cut" prosjekt. Gjerne er det ofte stor risiko med i bildet. Sjansen for å kunne tape er dermed stor. Dersom en dermed vinner, så vil det ofte være snakk om store summer. At investoren betegner det som et "clear cut" prosjekt burde vekke noen varsellamper, som trekker i retning av at kostnaden ikke var hensiktsmessig eller egnet.

Videre har alt det formelle blitt gjort i skatteparadiset Cayman Islands. Dette er også noe som burde bidra til å vekke noen varsellamper, da sjansen for å bli svindlet ofte er større når en gjør transaksjoner i lavskatteland.

Videre så blir det uttrykt at beløpet ble betalt under bordet. Dette trekker i retning av de ikke vil ha transaksjonen på papir, da den økonomiske virksomheten mulig kan trekke i retning av ulovlighet. Dette tilsier at svindelmulighetene må ha vært større enn ellers.

Videre så må det likevel bemerkes at transaksjonen ble gjort gjennom et anerkjent advokatfirma. Dette trekker i retning av at de ville ha ting på det rene og at kostnaden dermed var hensiktsmessig og egnet for fremtidig inntjening.

Det må også legges vekt på at Ståle er daglig leder innenfor et oljeselskap. Noe som tilsier at han kan betegnes som sakkyndig og dermed vil foreta en ordentlig due diligence før han foretar en så stor investering. En som er kjent med markedet og menneskene i markedet vil ofte vite hvor en skal trå, før en gjør en investering. At han er daglig leder trekker i retning av at han vært i bransjen i flere år og dermed har peiling på det han driver med.

Det kan også bemerkes at det ikke er et krav om kostnaden faktisk leder til inntekt jf. DSC og Samdal.

Videre ble det på ervervstidspunktet lagt til grunn at det var en "clear cut". Det følger av Samdal-dommen at det ikke stilles strenge tidskrav, men heller en vurdering av sannsynligheten for inntjening. På ervervstidspunktet må det legges til grunn at det var en sannsylighet for inntjening dersom de hadde funnet olje. Likevel så kan det vurderes hvorvidt dette kun er "løse utsagn". På bakgrunn av summen og kompetansen til Ståle, trekker dette i retning av at han gjerne ville sjekket opp i dette før han hadde utagnet på ordet.

En helhetsvurdering tilsier dermed at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Vilkårene for fradrag er dermed oppfylt etter sktl. §6-1

Konklusjon: Ståle Kylling kan dermed kreve fradrag for tapet på kr. 40 millioner kroner.

**Oppgave 2**

**Aloe Propco AS er et eiendomsselskap i Stavanger. I 2021 overtok selskapet en nybyggkontrakt på en eiendom i Bjergsted for kr 50 millioner.**

**Som ledd i et større avtalekompleks påtok Aloe Propco AS seg, i en avtale med Stavanger kommune, ansvaret for prosjektering, finansering og bygging av ulike infrastrukturtiltak som var nødvendige for den forutsatte utbygging. Tiltakene omfattet veier, broer, gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter mv. – alt innenfor planområdet. Eiendomsretten til tiltakene skulle etter ferdigstillelse overføres vederlagsfritt til Stavanger kommune. De samlede kostnader ble anslått til ca. 10 millioner kroner, og dette beløpet skulle belastes det samlede utbyggingsvolum på i størrelsesorden 840 000 m²**

**Redegjør for den skattemessige behandlingen av kostnadene**

**Oppgave 2**

Det overordnede spørsmålet er om eiendomsselskapet Aloe Propco AS kan kreve fradrag for kostnadene til infrastrukturtiltak.

Hovedregelen for fradrag følger av sktl. §6-1 som legger til grunn at det gis "fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Gjennom langvarig og konsekvent rettspraksis kan det utledes to grunnvilkår gjennom ordlyden i sktl. §6-1 (1). Disse er gjerne betegnet som oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret.

Tilknytningsvilkåret er klart oppfylt i denne saken da det er tilknytning mellom kostnaden og den fremtidige inntjeningen.

Det problematiske i det foreliggende er om oppofrelsesvilkåret er oppfylt. Det følger av Orkla/Lilleborg-dommen at må skje en reduksjon i skattyters formuesstilling. Videre vil en ren ombytting av verdier ikke anses som en oppofrelse.

I det foreliggende kan det reises spørsmål om det i realiteten har foreligget en en ombytting av verdier selv om de har pådratt seg kostnader.

I Bjørvika-dommen kom Høyesterett nettopp til at det ikke forelå direkte fradragsrett selv om det forelå kostnader. Saken tok for seg utbyggingen av Bjørvika hvor parten hadde tatt på seg forpliktelser knyttet til infrastrukturbidrag. Høyesterett uttalte her at når en foretar en slik forpliktelse som er "utenfor vikrsomhetens" kjerne, så vil dette være beregnet med i kostprisen.

Til motsats finner vi Statoil Angola Bayengas-dommen. Her hadde de fått innvilget konsesjon til leting av olje. Høyesterett kom her til at når forpliktelsen var innenfor deres virksomhet så ville de kunne kreve fradrag for kostnader som påløper helt til det blir gjort "drivverdige funn". Etter at det har blitt gjort slike funn, vil det videre kunne skape varige verdier og må dermed aktiveres. Dette var på bakgrunn av at når forpliktelsen var innenfor deres virksomhet, så var det ikke beregnet med i kostprisen.

I det foreliggende er Aloe Propco AS et eiendomsselskap. Som ledd i et større avtalekompleks tok de på seg ansvaret for prosjektering, finansiering og bygging av ulike infrastrukturtiltak som var nødvendige for den forutsatte utbyggingen. Tiltakene omfattet veier, broer, gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter mv. alt innenfor planområdet.

I likhet med Bjørvika-dommen er det klart at kostnadene som har påløpt for eiendomsselskapet Aloe Propco AS er utenfor deres virksomhet. Disse kostnadene på 10 millioner kroner vil dermed være beregnet i kostprisen for eiendommen i Bjergsted på 50 millioner kroner.

Dersom de hadde fått fradrag for dette, så ville de dermed i realiteten fått fradrag to ganger. Noe som er klart er urimelig.

Konklusjon: Eiendomsselskapet Aloe Propco AS kan ikke kreve fradrag for kostnadene til infrastrukturtiltakene.

**Oppgave 3**

Are er 57 år gammel og jobber i Skatt øst. Are er en meget effektiv saksbehandler av den gamle skolen, men gjør kun akkurat det som sjefen har satt som mål for arbeidsdagen.

Ved ledige stunder på kontoret tråler han finn.no for brukte 10-15 år gamle Toyota HiAce biler som han kjøper for en billig penge, for det meste i prisklassen kr 15 000 – 20 000. Bilene kjøpes kontant. Bilene selger han videre til kjøpere i Eritrea og Djibouti, som bruker dem til person- og varetransport. I disse landene stilles det ikke så strenge krav til kvalitet og sikkerhet. I 2021 kjøpte og solgte han ca. 35 biler.

Are anser aktiviteten som hobby, da det får tiden på kontoret til å fly og at han får et kick når han finner gode kjøp. Are har alltid hatt interesse for biler. Are anser at inntekten han har fra bilsalget uansett vil være skattefritt som tilfeldig gevinst, da han i gjennomsnitt oppnår maksimalt kr 3 000 til 8 000 i gevinst per bil. Dessuten bruker han dem selv i en periode mellom kjøp og salg, slik at skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a må komme til anvendelse.

**Redegjør for de skattemessige problemstillinger for Are.**

**Oppgave 3**
Det overordnede spørsmålet er om gevinsten av bilsalgene til Are er skattepliktig.

Det følger av sktl. §5-1 at det som skattepliktig inntekt anses" enhver "fordel" "vunnet ved" "arbeid" eller "virksomhet".

Betegnelsen "fordel" kan forstås som et økonomisk gode som alle andre må betale markedspris for. Betegnelsen kan presiseres ved å legge til grunn at må foreligge en økonomisk verdi - affeksjonsverdi vil dermed ikke være en fordel, videre kan det ikke være noe alle har rett til (allemannsretten), betegnelsen omfatter heller ikke noe arbeidsgiver etter sin plikt eller av interesse gir.

I det foreliggende er det klart at gevinsten som han får ved bilsalg et er et økonomisk gode som andre må betale for. Vilkåret om "fordel" er dermed oppfylt jf. sktl. §5-1 (1)

Videre kan det reises spørsmål om fordelen er "vunnet ved arbeid". "Arbeid" er ikke legaldefinert i skatteloven, men loven tar for seg eksempler på hva som kan omfattes i sktl. §5-10. Betegnelsen kan forstås som personlig innsats eller tjeneste av økonomisk
karakter. Det må kort slås fast at dette ikke er tilfellet selv om han erverver fordelen på jobb. Det er klart at hans jobb som saksbehandler i Skatt Øst ikke har "foranlediget" ervervelsen av fordelen. Videre kan det i en viss utstrekning heller ikke anses å ha vært "påregnelig" til ervervelse av fordelen jf. Hagerup-dommen, Vesaa-dommen og Havrevold-dommen.

Spørsmålet som videre reises er om bilsalgene kan anses som "virksomhet". Betegnelsen er heller ikke legaldefinert i loven, men sktl. §5-30 tar for seg hva som omfattes av begrepet.

For å forstå betegnelsen nærmere kan en se til folketrygdloven §1-10. Det følger av bestemmelsen at betegnelsen omfatter "enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet er egnet til å gi nettoinntekt".

Gjennom ordlyden i folketrygdloven §1-10 og rettspraksis kan det utledes tre sentrale vilkår. Aktiviteten må skje på "egen regning og risiko. Videre må det være av et viss omfang. Avslutningsvis må det også være egnet til å gå med overskudd.

I det foreliggende er det kun Are alene som driver med bilsalgene. Dersom han taper så går det utover han og dersom han vinner så vil det også kun gå utover han. Han bærer med andre ord risikoen for utfallet av aktiviteten. Det er dermed klart at aktiviteten gjøres på hans "egen regning og risiko".

Videre må aktiviteten være av et viss omfang. Bakgrunnen for dette vilkåret er at enhver som driver med an aktivitet ikke skal kunne kreve fradragsrett. Omfang må forstås både i varighet og av aktivitet. Disse er å anse som komplementære størrelser, som vil si at dersom det ene er svakt så vil det kunne veies opp dersom det andre er sterkt. Det er ikke klart hvor lenge han ha drevet med bilsalget. Han solgte likevel 35 biler i 2021. Når han i det meste kan tjene kr. 8000 på en bil, så vil det si en potensiell gevinst det året på kr. 280 000. Det er dermed klart at aktiviteten er av et viss omfang.

I Ringnes-dommen ble det lagt til grunn at det sentrale vilkåret er hvorvidt aktiviteten er "egnet til å gå med overskudd". Saken gjaldt et lite jordbrukseiendom som i over flere år hadde gått med underskudd. Høyesterett la her til grunn etter en objektiv vurdering at det ikke var egnet til å gå med overskudd. Det blir lagt til grunn i dommen at det må foretas en objektiv vurdering med flere årrekker i øyet.

I det foreliggende så tjente han kr. 280 000kr i 2021. Aktiviteten ble gjort på jobb, når han ver ferdig med sitt opprinnelige arbeidet. Det er dermed klart at dersom han virkelig ville satse, så kunne han tjent enda mer. Det må dermed legges til grunn at bilsalget er egnet til å gå med overskudd.

Det kan dermed delkonkluderes med at det foreligger virksomhet etter sktl. §5-30 og at inntekten dermed er skattepliktig.

Videre er det klart at virksomheten har "foranlediget" ervervelsen av fordelen. Det må også legges til grunn at virksomheten har vært "påregnelig" for ervervelse av fordelen. Betegnelsen "påregnelig" kan forstås gjennom betegnelsen "sannsynlig". Det skal mindre til for at noe er "påregnelig" sammenlignet med "sannsynlig". I det foreliggende er det klart at tilknytningsvilkåret som er utledet av ordlyden "vunnet ved" er oppfylt jf. sktl. §5-1 (1)

Arne anfører videre at han selv bruker dem i en periode mellom kjøp og salg, slik at skatteloven §9-3 første ledd bokstav a må komme til anvendelse.

Det er klart at kapittel 9 kommer til anvendelse da det foreligger en "realisasjon" av et "formuesobjekt" jf. sktl. §§9-2 og 5-20. Det følger likevel at §9-3 at den kun kommer til anvendelse "utenfor virksomhet". I det foreliggende er det konkludert med at aktiviteten er innenfor betegnelsen "virksomhet". Bestemmelsen kommer dermed ikke til anvendelse.

Han anfører også at inntekten fra bilsalget uansett vil være skattefri som "tilfeldig gevinst", da han i gjennomsnittet oppnår maksimalt kr. 3000 til 8000 i gevinst per bil.

Det følger av sktl. §5-50 at som "skattepliktig inntekt" anses "tilfeldige gevinster" når verdien overstiger 10.000 kroner. I det foreliggende er det klart at gevinsten ikke er "tilfeldig" da ervervelsen i veldig stor grad bærer preg av kompetanse jf. Middelthon-dommen. Bestemmelsen vil dermed ikke kunne gjøres gjeldende.

Da sktl. §5-50 og §9-3 ikke gjør seg gjeldende vil bilsalget anses som skattepliktig inntekt jf. sktl. §§5-1 og 5-30.

Konklusjon: Gevinsten av bilsalgene til Are er er dermed skattepliktig.

**Oppgave 4**

Martin kjøpte en bolig i Hinna Park 5. juni 2008 for kr 4 000 000. Han flyttet inn i boligen sammen med sin ektefelle 1. august 2008 og benyttet den som egen bolig.

I desember 2019 inngikk han en avtale med Kjell om salg av boligen for kr 5 000 000. Kjell var en lokal eiendomskonge, som tilkjennega at han hadde intensjon om å leie ut boligen. Overtakelse var satt til 1. juli 2020. Martin og ektefellen flyttet inn i sin nyinnkjøpte bolig i Stavanger sentrum den 1. januar 2020.

Kjell fikk problemer med banken som hadde trukket finansieringsbeviset. Overtakelse ble derfor ikke gjennomført til avtalt tid. Martin engasjerte advokat og gikk til sak mot Kjell. Saken endte med at Kjell til slutt fremskaffet finansiering og eiendommen ble overført til Kjell den 2. februar 2021.

**Redegjør for de skattemessige problemstillingene for Martin.**

**Oppgave 4**

Det overordnede spørsmålet er om salg av eiendommen medfører skattepliktig gevinst for Martin.

Det følger av skatteloven §5-1 (2) at som "skattepliktig gevinst" anses gevinst ved "realisasjon" av "formuesobjekt".

Det er klart at det foreligger et "formuesobjekt" da betegnelsen kan sammenholdes med sktl. §5-20 som eksplisitt tar for seg "fast eiendom". Videre er også klart at det foreligger en "realisasjon" da det foreligger en "eiendomsoverføring mot vederlag" jf. sktl. §9-2 (1).

Utgangspunktet er dermed skattepliktig gevinst av Martin sin bolig jf. sktl. §5-1 (2).

Det følger likevel av sktl. §5-1 (2) at det ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9.

Det er klart at kapitlet kommer til anvendelse da det gjelder "realisasjon" av "formuesobjekt" jf. sktl. §9-1. Lovgiver har hjemlet skattefrie realisasjonsgevinster i sktl. §9-3, herunder eksplisitt for "boligeiendom" i punkt 2.

I det foreliggende er har jeg konkludert med at det foreligger en "realisasjon". Det har likevel ikke blitt presisert når innvinningen fant sted. Det er en forutsetning for skatteplikt at det både finner sted en innvinning og tidfesting.

En forutsetning for anvendelse av sktl. §9-3 (2) er klarlegging av innvinningstidspunktet. Mer konkret hvor langt en må være kommet i overføringsprosessen for å kunne legge til grunn at det foreligger en innvinning.

I det foreliggende reises spørsmålet om innvinningstidspunktet er desember 2019 eller 2. februar 2021.

Høyesterett har gjennom rettsavgjørelser lagt til grunn hvor langt en må være kommet for at det skal anses som en innvinning.

Thora Nielsen-dommen gjaldt et dødsbo hvor det forelå et andel av et ansvarlig selskap som skulle selges til barna. Prisen på andelen skulle avgjøres etter en voldgiftsdom. Høyesterett kom her til at innvinningstidspunket var først etter voldgiftsdommen. Gjennom dommen og juridisk teori har det blir lagt til grunn at det må foreligge en "bindende salgsavtale" og at de "vesentlige avtalevilkår" må være oppfylt.

Videre ble det sistnevnte vilkår presisert i Eide-dommen som gjaldt salg av aksjer. I dommen så hadde det skjedd en verdiendring av aksjene, spørsmålet som reises var hvem som skulle bære på endringen. Høyesterett kom fram til at dette var på avtaletidspunktet og ikke på overføringstidspunket som var senere. Dette var på bakgrunn av at "gevinsten var klarlagt og sikret", med andre ord så var det enighet om salgsvederlaget.

I Hurtigruta-dommen ble det lagt til grunn et tilleggsvilkår. Saken gjaldt også salg av aksjer. En forutsetning for skatteplikt eller fradragsrett er at det foreligger hjemmel for dette på innvinningstidspunktet. Dette hadde av stor betydning i denne saken da sktl. §2-38 kom inn i bildet, som åpnet for at selskaper kan selge aksjer skattefritt. I saken så var gevinsten på rundt 300 millioner kroner, skatteplikt vil dermed være av stor innvirkning.

Høyesterett uttrykte at dersom det foreligger en "reell usikkerhet" på avtaletidspunktet om avtalen vil kunne gjennomføres etter sitt innhold så har det ikke foreligget en innvinning. I Hurtigruta-dommen uttrykte Høyesterett at det var en reell risiko for hevelse av avtalen etter selskapsgjennomgangen ("due diligence") og på bakgrunn av at konkurransetilsynet måtte "godkjenne" transaksjonen.

I det foreliggende så blir det uttrykt at Martin inngikk en avtale med Kjell i desember 2019. Kravet om bindende salgsavtale må dermed anses oppfylt jf. Thora Nielsen.

Videre blir det uttrykt at de hadde kommet til enighet om at overtakelsen skulle skje 1. juli 2020. Det er klart at ved salg av eiendommer, så er overtakelsestidspunktet et vesentlig avtalevilkår jf. Thora Nilsen. De hadde videre spesifisert beløpet på kr. 5 000 000 som tilser at gevinsten var "klarlagt", som er et vesentlig avtalevilkår jf. Thora Nilsen og Eide.

Hvorvidt gevinsten var "sikret" kan sees i lys av om det forelå en "reell usikkerhet" på avtaletidspunktet om avtalen ville kunne gjennomføres etter sitt innhold.

I det foreliggende så blir det uttrykt at han var en "lokal eiendomskonge". Dette uttrykker at han hadde flere eiendommer og at han hadde et godt rykte i miljøet til å gjennomføre avtalen etter sitt innhold. Dette trekker ikke i retning av "reell usikkerhet" om hevelse.

Videre blir det også uttrykt at han hadde intensjoner om å bruke boligen til utleie. Når vedkommende allerede vet hva en skal bruke boligen til, trekker dette klart i retning av å uttrykke at han har det finansielle på det rene.

Videre kan det også bemerkes at ekteparet kjøpte sin nye bolig 1. januar 2020. De så dermed ikke for seg at det var en "reell usikkerhet" for at avtalen ikke ville gjennomføres etter sitt innhold.

Det kan likevel spekuleres i hvorvidt de må ta ansvar for å finne ut om han er egnet til å kjøpe boligen etter kontakt med banken mv. Dette vil likevel være noe utenfor deres oppgave.

I det foreliggende er det dermed klart at innvinningstidspunktet var desember
2019. Spørsmålet videre blir om det gjelder et skattefritak for realisasjon av boligen med innvinning desember 2019.

Det følger av sktl. §9-3 (2) at det må foreligge en "boligeiendom", dette vilkåret er klart oppfylt. Videre kan det utledes to grunnvilkår for skattefri realisasjon. Dette er krav om eiertid og bruk.

Det følger av sktl. §9-3 (2) bokstav a. at Martin må ha "eid" eiendommen "i mer enn ett år" når realisasjonen finner sted eller avtales". Martin kjøpte boligen i juni 2018 og solgte den desember 2019, vilkåret er dermed klart oppfylt.

Videre må Martin ha "brukt" hele eiendommen egen bolig i "minst ett av de to siste årene før "realisasjonen. Da innvinningstidspunktet var desember 2019 vil heller ikke dette være problematisk. Martin har dermed brukt eiendommen som sin egen bolig, av det som kreves etter omfang og intensitet "i minst ett av de to siste årene for realisasjonen" jf. sktl. §9-3 (2) bokstav b.

Vilkårene for skattefritak etter sktl. §9-3 (2) er dermed oppfylt.

Konklusjon: Salg av eiendommen medfører dermed ikke skattepliktig gevinst for Martin.