

BFU 16/2010, avgitt 20.08.2010:

## Eiertid i festeforhold ved salg av fritidsbolig

Saken gjaldt salg av fritidsbolig der tomten hadde vært festet frem til 2009, da den ble innløst. Problemstillingen var om den del av gevinsten som knytter seg til tomten, ville være skattefri.

Skattedirektoratet kom til at eiertid for tomten løper fra det tidspunkt festekontrakten regnes som tidsubegrenset. I dette tilfellet var det, pga. endring i tomtefesteloven § 33, fra og med 1. november 2004. Kravet til eiertid i mer enn fem år var dermed oppfylt. Konklusjonen ble at gevinst ved salg av fritidsboligen med naturlig arrondert tomt, vil være fritatt fra beskatning etter skatteloven § 9–3 fjerde ledd.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

Det er opplyst at Skattyterne har eid en fritidsbolig (også kalt Fritidsboligen) siden 1980. Tomten har vært festet frem til 2009, da den ble innløst. Spørsmålet er om den del av gevinsten som knytter seg til tomten, vil være skattefri ved salg av fritidsboligen. Skattyterne er av den oppfatning at eiendommen ikke har fått noen spesiell merverdi pga. innløsningen.

### Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om vilkårene i skatteloven § 9–3 fjerde ledd er oppfylt, slik at gevinst ved realisasjon av Fritidsboligen med naturlig arrondert tomt, vil være fritatt fra beskatning.

Det gjøres oppmerksom på at det ikke tas stilling til andre spørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå som følge av det skisserte faktum, ut over de spørsmål som drøftes i det følgende. Spørsmål om verdsetting og andre skjønnsmessige vurderinger kan ikke behandles i en bindende forhåndsuttalelse, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser § 5 femte ledd. Vi tar således ikke stilling til fordelingen av salgssum mellom bygning (hytte) og tomt. Vi tar heller ikke stilling til hva som anses som en naturlig

arrondert tomt. Det legges for øvrig til grunn at oppgitt faktum er fullstendig i forhold til de spørsmål som drøftes.

Det følger av skatteloven § 9–3 fjerde ledd at gevinst ved realisasjon av fritidsbolig (med naturlig arrondert tomt) er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført. Når eiendom eies av flere i fellesskap, må vilkårene for skattefritak vurderes for hver eier.

Vi legger til grunn som opplyst at Skattyterne har festet tomten og eid bebyggelsen siden 1980. Det forutsettes i det følgende at alle Skattyterne oppfyller vilkårene om eier- og brukstid for hytta (bebyggelsen), slik at gevinst ved realisasjon av den er unntatt fra skatteplikt i henhold til skatteloven § 9–3 fjerde ledd.

Vi skal vurdere om eventuell gevinst ved realisasjon av tomten omfattes av skattefritaket i skatteloven § 9–3 fjerde ledd. Det sentrale spørsmålet er da om endringer i tomtefesteloven gjør at eiertiden for tomten skal regnes fra det tidspunkt festekontrakten anses som tidsubegrenset etter tomtefesteloven av 20. desember 1996 nr. 106 § 33.

Tomtefesteloven § 33 ble endret med virkning fra og med 1. november 2004. Bestemmelsen gir fester til tomt for bolig-/fritidshus, en ubetinget rett til å kreve festeforholdet forlenget på samme vilkår som før. Eldre festekontrakter for fritidshus som fester har en ubetinget rett til å forlenge i medhold av tomtefesteloven § 33, slik at samlet varighet kan bli over 99 år, regnes som tidsubegrensede fra og med 1. november 2004.

Etter skattereglene regnes fester som eier av tomten når festekontrakten har en varighet på over 99 år (tidsubegrenset/stetsevarig/evigvarende festekontrakt). Festetiden regnes også som eiertid fra det

tidspunkt festeren med hjemmel i lov eller festekontrakt får en ubetinget rett til å forlenge festeforholdet.

Høyesterett har i to plenumsdommer Rt. 2007 s. 1281 og Rt. 2007 s. 1306, kommet til at tomtefesteloven § 33 (som gir fester av tomt til bolig- eller fritidshus rett til ved utløpet av festetiden, å kreve festet forlenget «på same vilkår som før») ikke var i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97 eller kravet om «full Erstatning» i Grunnloven § 105. Konsekvensen av dommene er at alle festekontrakter til bolig og fritidshus anses for å være tidsubegrensede på grunn av tomtefesteloven § 33, selv om avtalene etter sin ordlyd er tidsbegrensede. Det fremgår også av Lignings-ABC for 2009/2010 side 936 punkt 1.3 at festekontrakter som gjelder feste av tomt til bolig-/fritidshus alltid skal anses som stetsevarige (tidsubegrenset/evigvarende), idet det vises til tomtefesteloven § 33.

For festet tomt til fritidsbolig som er innløst, regnes eiertiden fra det tidspunkt festekontrakten regnes som tidsubegrenset.

Foreliggende sak gjelder en festekontrakt som er inngått før 1. november 2004, som er tidsubegrenset på grunnlag av tomtefesteloven § 33. Vi legger etter dette til grunn at festerne her har hatt en tidsubegrenset festekontrakt fra og med 1. november 2004. Kravet om eiertid i mer enn fem år er dermed oppfylt, jf. skatteloven § 9–3 fjerde ledd.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at gevinst ved realisasjon av Fritidsboligen med naturlig arrondert tomt, vil være unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 9–3 fjerde ledd. Tilsvarende vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget i henhold til skatteloven § 6–2 første ledd.

### Konklusjon

Basert på det presenterte faktum vil Skattyternes gevinst ved realisasjon av Fritidsboligen med naturlig arrondert tomt, være fritatt fra beskatning etter skatteloven § 9–3 fjerde ledd.