

*Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet
BFU 27/11. Avgitt 03.11.2011*

Gevinstbeskatning ved realisasjon av bolig/fritidsbolig
(skatteloven § 9-3 annet og fjerde ledd)

Spørsmålet er om en eiendom kan realiseres sommeren 2012 uten gevinstbeskatning, for mor og hennes to døtre. De har eid eiendommen med 1/3 hver siden juli 2005. Døtrene har benyttet eiendommen som fritidsbolig siden juli 2005. Mor flyttet til eiendommen den 1. februar 2011, og opptjener botid til eiendommen som egen bolig etter skatteloven § 9-3 annet ledd. Mor vil bruke hele eiendommen som "egen bolig" i minst ett av de siste to år før realisasjonen.

Skattedirektoratet kom til at eiendommen fra 1. februar 2011 mister sitt preg av å være fritidsbolig, slik at døtrene ikke lenger opparbeider brukstid til eiendommen som egen fritidsbolig. Ved realisasjon sommeren 2012 har eiendommen likevel vært benyttet som fritidsbolig av døtrene "i minst fem av de siste åtte år", jf. skatteloven § 9-3 fjerde ledd, dvs. fra juli 2005 til 1. februar 2011. Skattedirektoratet kom til at både mor og døtre kan realisere eiendommen uten gevinstbeskatning sommeren 2012.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt legger vi til grunn at mor og hennes 2 døtre sammen har eid Eiendommen fra juli 2005. Døtrene har benyttet Eiendommen som fritidsbolig hvert av de etterfølgende år, ifølge innsender.

Mor flyttet til Eiendommen den 1. februar 2011, og har siden hatt Eiendommen som sin faste bolig. Samtidig benyttes Eiendommen av hennes to døtre i sommerferie og helger. Datter A er bosatt i Oslo og Datter B i Danmark. Begge døtrene har i sommer hatt sine tre ukers sommerferie, hver for seg med sine familier, på Eiendommen. I enkelte helger om vinteren har døtrene besøkt mor, men ikke begge to samtidig. I sommerferien bor mor i et annet hus hun eier (heretter kalt Hus 2), og døtrene benytter Eiendommen som feriested.

Oppsummert benyttes Eiendommen av de to døtrene fortsatt som fritidseiendom i sommerferie og i enkelte helger. Disse helgene er i det vesentligste på sommertid da mor oppholder seg i Hus 2. Enkelte helger i vinterhalvåret besøker de mor på Eiendommen. De bor da sammen med mor. Eiendommen har 4 store soverom. Mor bruker Eiendommen som fast bolig i perioden fra september og til medio mai/juni. Eiendommen var også tidligere, frem til 2004, fulltidsbolig for familien og den har alltid fungert meget tilfredsstillende som dette. Innsender vurderer det slik at Eiendommen faktisk og skatterettslig fungerer meget godt som sommersted for barna og som boligeiendom for mor. Dette er formål som kan kombineres, ifølge innsender.

Eiendommen ventes solgt sommeren 2012. Slik innsender forstår den skatterettslige situasjon, vil Eiendommen kunne selges skattefritt som fritidseiendom for døtrene og som boligeiendom for mor. Sistnevnte salg forutsetter at botidskravet er oppfylt, ifølge innsender.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om Eiendommen kan selges sommeren 2012 uten gevinstbeskatning, for mor etter skatteloven § 9-3 annet ledd, og for døtrene etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det skisserte faktum ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor, er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet skal bemerke at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd. For visse realisasjonsgevinster gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelsen for løsningen av spørsmålet når det gjelder mor, er skatteloven § 9-3 annet ledd som lyder:

”Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

- a. Eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales. ..., og*
- b. eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen. ...”*

Begge vilkårene må være oppfylt for at gevinsten skal anses som skattefri. Det legges til grunn som opplyst at kravet til eiertid er oppfylt for mor.

Slik saken er opplyst legger Skattedirektoratet til grunn at mor har flyttet til Eiendommen den 1. februar 2011, og at mor vil bruke hele Eiendommen som sin ”egen bolig” i minst ett av de siste to år før realisasjonen. Mor vil da fra 1. februar 2011 opptjene botid til Eiendommen som ”egen bolig”.

Skattedirektoratet vil gjøre oppmerksom på at det ikke tas stilling til spørsmål om bevisvurdering i en bindende forhåndsuttalelse, herunder hvorvidt skattyter faktisk har bodd i boligen (Eiendommen) i ett av de siste to årene før realisasjonen, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser § 5 femte ledd. Ved eventuell forespørsel fra ligningsmyndighetene påhviler det derfor skattyter (mor) under likningsbehandlingen, å sannsynliggjøre at boligen har vært benyttet som egen bolig i minst ett av de to siste år før realisasjonen.

Ved realisasjon av eiendommen sommeren 2012 vil mor kunne selge sin andel av Eiendommen uten gevinstbeskatning, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd. Tilsvarende vil et tap ikke være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-4 første ledd.

Den sentrale bestemmelsen for løsningen av spørsmålet når det gjelder døtrene, er skatteloven § 9-3 fjerde ledd, som lyder:

”Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig, herunder andel i boligselskap, 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

ervert og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.”

Etter bestemmelsens ordlyd kreves at eiendommen er en fritidsbolig i skattemessig forstand, og at den faktisk er benyttet av eieren som egen fritidsbolig. Når disse vilkårene er oppfylt kan fritidsboligen selges uten gevinstbeskatning forutsatt at realisasjon finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervert, og eieren, i løpet av eiertiden, har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen.

Vi legger til grunn at døtrene har eid Eiendommen fra juli 2005. Ved realisasjon av Eiendommen sommeren 2012 vil kravet om mer enn fem års eiertid i skatteloven § 9-3 fjerde ledd, dermed være oppfylt for døtrene.

Isolert sett tilfredsstiller døtrene bruk av Eiendommen kravet til bruk som fritidsbolig. Når hele Eiendommen fra 1. februar 2011 har vært benyttet som fast bolig av moren, oppstår imidlertid spørsmålet om den fra dette tidspunktet mister sitt preg av å være fritidsbolig.

I forarbeidene til den opprinnelige lovbestemmelsen (skatteloven av 1911 § 43 annet ledd bokstav f, som er videreført i skatteloven § 9-3 fjerde ledd) Ot.prp. nr. 4 (1986-87) side 27, heter det:

Det avgjørende vil være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig. Departementet forutsetter at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie dersom eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger. Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig, eller delvis brukes til andre formål, vil den lett miste sitt preg av å være en egentlig fritidsbolig. Spesielt gjelder dette hvis den øvrige bruk er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt vil være.”

Slik Skattedirektoratet forstår uttalelsen stiller den ikke vilkår om at eiendommen skal fremstå som en fritidseiendom på realisasjonstidspunktet. Vi forstår uttalelsen slik at den kun presiserer vilkåret om at eiendommen faktisk må brukes som fritidseiendom i den perioden loven stiller krav om brukstid, mao. at den må være benyttet som fritidseiendom i fem av de siste åtte år før realisasjonen.

I denne saken blir hele Eiendommen benyttet som fast bolig for moren fra 1. februar 2011. Som det fremgår av lovforarbeidene, vil slik bruk innebære at boligen lett mister sitt preg av å være fritidsbolig.

Fra det tidspunkt mor flyttet til Eiendommen og tok den i bruk som sin ”egen bolig”, brukes ikke Eiendommen hovedsakelig til fritidsformål. Mors bruk av hele Eiendommen vil være så ”intens” at den anses å overskygge døtrene mer beskjedne fritidsbruk. Fra 1. februar 2011 mister dermed Eiendommen preg av å være en fritidseiendom, og døtrene opparbeider ikke lenger brukstid til Eiendommen som egen fritidsbolig.

Det er opplyst at begge døtrene har benyttet Eiendommen som fritidsbolig siden de ble eiere i juli 2005. Ved realisasjon sommeren 2012 har Eiendommen således vært benyttet som fritidsbolig av døtrene ”i minst fem av de siste åtte år”, dvs. fra juli 2005 til 1. februar 2011.

Vi har ovenfor gjort oppmerksom på at det ikke tas stilling til spørsmål om bevisvurdering i en bindende forhåndsuttalelse. Ved eventuell forespørsel fra ligningsmyndighetene, påhviler

det derfor skattyterne (døtrene) under likningsbehandlingen å sannsynliggjøre at eiendommen har vært benyttet som fritidseiendom i minst fem år i tidsrommet juli 2005 til 1. februar 2011.

For begge døtrene vil gevinsten være unntatt beskatning når Eiendommen realiseres sommeren 2012. Tilsvarende vil det ikke foreligge fradragsrett for eventuelt tap.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at fritaket for gevinstbeskatning gjelder boligen/fritidsboligen med "naturlig arrondert" tomt. Hva som regnes som en "naturlig arrondert" tomt, avgjøres under likningsbehandlingen. Det er således ikke tatt stilling til om noen del av tomten kan falle utenfor skattefritaket i skatteloven § 9-3.

Konklusjon

Mor vil sommeren 2012 kunne realisere sin andel av Eiendommen uten gevinstbeskatning, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd. Tilsvarende vil et tap ikke være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-4 første ledd.

Døtrene vil sommeren 2012 kunne realisere sine andeler av Eiendommen, uten gevinstbeskatning, jf. skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Tilsvarende vil et tap ikke være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-4 første ledd.