

## Høyesteretts dom av 27. august 2010 (Polak) – Skattedirektoratets domskommentar

### 1. Innledning

Saken gjaldt spørsmålet om en skattyters leieinntekter fra utleie av en frittstående bygning på boligeiendommen skulle inngå i prosentligningen av boligen eller lignes direkte som kapitalinntekt. Bygningen var opprinnelig en garasje som senere ble påbygd med én ekstra etasje hvor det ble innredet kontorlokale, kjøkken og wc/dusj. Bygningen ble tatt i bruk som kontor, lager og verksted i næringsvirksomhet.

I inntektsårene 2002 og 2003 var hele tilleggsbygningen leid ut til foretaket EMF (Elektro Mekaniske Fabrikk AS). Etter leieavtalen hadde skattyter ingen rett til å bruke bygget. Likevel har skattyteren i en viss grad brukt garasjen til oppbevaring av private eiendeler, bildekk, sykler mv., samt at skattyter av og til har parkert bil i garasjen. Bygningen har ikke tjent som garasje for skattyter i perioden. Leieinntektene var ikke tatt med i skattyters selvangivelser for inntektsårene 2002 og 2003.

Som følge av bokettersyn hos EMF i 2005, ble det under ligningsbehandlingen lagt til grunn at utleieinntektene fra tilleggsbygningen ikke inngikk i beregningsgrunnlaget for prosentligningen av boligeiendommen. Skattyter stevnet Skatt øst.

Både tingretten og lagmannsretten kom til at tilleggsbygningen ikke skulle inngå i grunnlaget for beregning av prosentinntekt for boligen.

### 2. Høyesteretts dom

Høyesterett tok utgangspunkt i loven slik den gjaldt før lovendringen av 10. desember 2004 nr. 77. Før lovendringen var bruk av egen bolig skattepliktig, jf. daværende §§ 7-10 til § 7-13 i skatteloven. Fordelen skulle lignes direkte, jf. § 7-1, dersom ikke vilkårene for prosentligning var oppfylt.

Selveid bolig skulle prosentlignes dersom eieren benyttet minst halvparten av boligen til egen bolig, jf. § 7-10 første ledd bokstav a jf. tredje ledd. Dersom boligen ble prosentlignet ville leieinntektene bli skattefrie, da de ble ansett konsumert av prosentinntekten.

I tillegg til bolighuset selv, skulle øvrige hus ”*som nyttes i tilknytning til det*”, samt tomt, inngå i beregningsgrunnlaget for prosentligning, jf. skatteloven § 7-11 bokstav c. Leieinntekter av bygninger som falt utenfor prosentligningen ville være skattepliktig etter bestemmelsene om kapitalinntekt, jf. § 5-20 første ledd bokstav a.

Høyesterett gikk inn på lovhistorien til reglene om prosentligning, og vurderte særlig bestemmelsen som omhandlet flere bygninger på eiendommen i forhold til beregningsgrunnlaget for prosentligningen. Videre så retten nærmere på den ligningspraksis som foreligger om temaet. Høyesterett omtaler ligningspraksis slik: ”*etter det synes praksis å vektlegge bygningens karakter av å tjene et boligformål, og ikke hvorvidt det er eieren som bruker bygningen, eller bygningen leies eller lånes bort.*”(55).

Om hva som nærmere ligger i begrepet tjenende funksjon uttalte Høyesterett følgende:

”Bortsett fra tilfellene hvor en bygning midlertidig og mer kortvarig ikke er i bruk eller tjener andre formål, kreves det imidlertid i praksis at bygningen rent faktisk tjener et boligformål. At bygningen etter sin art *kan* ha en slik funksjon, er ikke tilstrekkelig.(56).

En bygning som brukes til næringsformål, vil etter dette ikke kunne omfattes av beregningsgrunnlaget for prosentligning – selv om bygningen er egnet til å tjene boligformål – med mindre bygningen har en tilstrekkelig stor tjenende funksjon også for boligbygningen.(57).

Tilleggsbygningen i Tyristubben 8 er tatt i bruk i næringsvirksomhet. Når bruken av bygningen vurderes samlet, er bygningens karakter av å være kontor, verksted og lager det helt dominerende. Bygningen har således endret karakter, og dens tjenende funksjon for hovedbygningen har opphørt. Polak oppbevarer riktignok noen private eiendeler i underetasjen, men det er her tale om en så bagatellmessig bruk at det ikke rokker ved tilleggsbyggets karakter og funksjon.”(58).

Retten konkluderte etter dette med at tilleggsbygningen ikke var omfattet av beregningsgrunnlaget for prosentligningen. Leieinntektene skulle derfor lignede direkte som kapitalinntekt.

### **3. Skattedirektoratets kommentar**

Etter Skattedirektoratets oppfatning gir dommen enkelte avklaringer og presiseringer av rettstilstanden.

Direktoratet vurderer Høyesteretts generelle betraktninger av begrepet tjenende funksjon slik at det i utgangspunktet ikke er tilstrekkelig at tilleggsbygningen etter sin art kan ha en tjenende funksjon til hovedbygningen. Det kreves i tillegg at bygningen rent faktisk tjener et boligformål. Tilleggsbygninger som etter sin art har en tjenende funksjon til hovedbygningen kan likevel anses for å ha en tjenende funksjon til bolighuset i tilfeller hvor bygningen bare midlertidig og mer kortvarig ikke er i bruk eller bygningen brukes til andre formål.

Den samlede faktiske bruken av tilleggsbygningen vil kunne endre bygningens karakter og således kunne ha avgjørende betydning for om bygningen kan regnes for å ha en tjenende funksjon til hovedbygningen.