



NORGES HØYESTERETT

Den 9. november 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-2125-A, (sak nr. 2017/832), sivil sak, anke over dom,

I.

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Marius Emberland)

mot

Lunner Almenning

(advokat Jo Are Aamodt Brænden – til prøve)

II.

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Marius Emberland)

mot

Brandbu og Tingelstad Almenning

(advokat Jo Are Aamodt Brænden – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder spørsmål om salg av tomter fra en bygdeallmenning utløser skatteplikt for allmenningen.
- (2) Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning har begge frasolgt tomter fra allmenningenes grunn. Brandbu og Tingelstad Almenning oppga gevinst for salg av tomter i selvangivelsen for 2006. Lunner Almenning oppga gevinst ved salg av bygninger og tomter i selvangivelsen for 2007, 2008 og 2009. Begge allmenningene ble lignet i henhold til selvangivelsene.
- (3) I 2010 ba allmenningene om at ligningene ble tatt opp til ny vurdering. Begrunnelsen var at gevinst ved salg av allmenningens grunn etter deres oppfatning ikke skulle beskattes på allmenningens hånd, men hos de bruksberettigede.

- (4) Skattekontoret endret ikke ligningene. Allmenningene påklaget vedtakene til Skatteklagenemnda, som i vedtak 11. mars 2014 fastholdt ligningene.
- (5) Allmenningene tok ut stevning for Oslo tingrett, som 24. mars 2015 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2014, hvor ligningen for Brandbu og Tingelstad Almanning for 2006 fastholdes, er ugyldig.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2014, hvor ligningen for Lunner Almanning for 2007, 2008 og 2009 fastholdes, er ugyldig.
3. Staten v/Skatt øst dømmes til innen 2 – to – uker å betale til sammen kr 233 557 – tohundreogtrettitretusenfemhundreogfemtisju – til Brandbu og Tingelstad Almanning og Lunner Almanning i dekning for deres saksomkostninger."
- (6) Tingretten kom til at det bare er allmenningsskassen, ikke allmenningen som sådan, som er skattesubjekt. Siden gevinst fra salg av råtomt ikke er avkastning av allmenningsskassens midler, oppsto etter tingrettens oppfatning ikke skatteplikt på allmenningens hånd.
- (7) Staten ved Skatt øst anket til Borgarting lagmannsrett, som 9. mars 2017 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.
2. I saksomkostnader for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst 223 567 – tohundreogtjuetretusenfemhundreogsekstisju – kroner til Brandbu og Tingelstad Almanning og Lunner Almanning innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelser."
- (8) Også lagmannsretten kom til at en allmenning som sådan ikke er skattesubjekt. Heller ikke allmenningsskassen kunne etter rettens oppfatning beskattes for gevinst ved salg av råtomter. Lagmannsretten la blant annet vekt på at slike gevinster er en form for avkastning fra allmenningens "normale virksomhet" på linje med festeavgift og ekspropriasjonserstatning. Beskatningen skjer her på de bruksberettigedes hånd.
- (9) Staten ved Skatt øst har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (10) Den ankende part – *Staten ved Skatt øst* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (11) Enhver inntekt må tilordnes et skattesubjekt. Salg av tomt er en særskilt innvinningsbegivenhet som utløser skatteplikt for det subjektet som står for salget. Etter det underliggende privatrettslige forholdet er det allmenningen som er berettiget til inntekten, og som derfor skal beskattes. Eventuell senere utdeling av midler fra allmenningen til de bruksberettigede er uten betydning for allmenningens skatteplikt, fordi dette er en annen innvinningsbegivenhet og gjelder et annet skattesubjekt. Det finnes ingen regler som gjør unntak fra disse grunnleggende skatterettslige prinsippene.
- (12) Allmenninger som sådan faller inn under skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e om "sammenslutning" og bokstav h som generelt gjelder "innretning eller forening".

Allmenningskasse, som er særskilt nevnt i loven, er bare et eksempel på en slik "innretning".

- (13) Lovforarbeidene gir ikke grunnlag for å gjøre unntak for skatteplikt for allmenningene. Forholdene er vesentlig endret fra 1911 da bestemmelsen om allmenningskasser kom inn i skatteloven. Den virksomhet saken her gjelder, er rent kommersiell og langt fra allmenningenes ordinære formål. Lovgiveren har ikke tatt stilling til denne problemstillingen. Unnlatt beskatning vil være i strid med likhets- og nøytralitetshensyn overfor andre næringsdrivende som utøver samme virksomhet.
- (14) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
 - 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle rettsinstanser."**
- (15) Ankemotpartene – *Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (16) Det fremgår klart av lovforarbeidene og ligningspraksis at allmenningenes skatteplikt er begrenset til allmenningskassen. Forslag om å gjøre allmenningen som sådan til skattesubjekt har vært fremmet, men avvist. Skal dette endres, må det skje gjennom lovvedtak.
- (17) Allmenningskassens skatteplikt er positivt avgrenset. Det har vært en viss utvikling i hva som inngår i allmenningskassen, men det er hele tiden tale om inntekter og formue som knytter seg til allmenningskassens egen virksomhet. Derimot går fordeler som skriver seg fra allmenningsgrunnen, ikke inn i allmenningskassen. Avkastning av grunnen beskattes bare hos de bruksberettigede. Det er således sikker rett at inntekter fra for eksempel jakt og fiske ikke inngår i allmenningskassen. Det samme gjelder festeavgifter. Også erstatning for ekspropriasjon av allmenningens grunn holdes utenom allmenningskassen. Det er ingen grunn til å behandle tomtesalg annerledes enn andre fordeler som skriver seg fra grunnen.
- (18) I saken her leder dette grunnleggende skillet til at mulige fordeler som skriver seg fra allmenningens investeringer i infrastruktur mv., for å gjøre tomtene salgsklare, kan beskattes på allmenningskassens hånd. Gevinstene som skriver seg fra salg av råtomtene, faller derimot helt utenfor allmenningenes skatteplikt.
- (19) Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning tilkjennes dekning av sine omkostninger for Høyesterett."**
- (20) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (21) Både Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning er bygdeallmenninger. Slike allmenninger er definert i bygdeallmenningsloven § 1-1 første ledd:

"Bygdeallmenning er allmenning hvor eiendomsretten tilligger minst halvparten av de jordbrukseiendommer som fra gammel tid har bruksrett i allmenningen."

- (22) Som det fremgår, er det tale både om eiendomsrett og bruksrett i allmenningen. I saken her er de bruksberettigede også de som eier allmenningene. I det følgende benytter jeg samlebetegnelsen "allmenningsrett", eller "allmenningsberettigede".
- (23) Etter § 2-1 første ledd i bygdeallmenningsloven ligger bruksretten "til jordbrukseiendommer innen det bygdelag som fra gammel tid har utøvd bruksrett i allmenningen". Bruksretten er begrenset til "dekning av eiendommens behov ved jordbruksmessig drift", jf. § 2-2 første ledd. Etter § 2-3 er bruksretten uløselig knyttet til den jordbrukseiendommen som retten tilligger.
- (24) Forvaltningen av en bygdeallmenning ligger til allmenningsstyret, jf. § 3-1. Styret skal etter § 3-2 første ledd representere både eierinteressene og bruksrettsinteressene i allmenningen. Etter § 3-2 andre ledd har styret vide fullmakter. Bygdeallmenningsgrunn kan imidlertid etter § 1-2 første ledd i utgangspunktet ikke selges eller festes bort. Unntak fra dette følger blant annet av § 1-2 andre ledd bokstav d, hvor det er fastsatt at tomter for oppføring av boliger og fritidshus kan selges "i særlige tilfelle".
- (25) Det følger av bygdeallmenningsloven § 3-10 at det for hver bygdeallmenning skal være en "allmenningskasse". Begrepet er ikke definert i loven.
- (26) Gevinst ved salg av tomt utenfor virksomhet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 andre ledd. I virksomhet følger skatteplikten av § 5-30 første ledd. Hvordan gevinsten skal fastsettes følger av kapittel 9 i skatteloven.
- (27) Partene er enige om at gevinst ved salg av tomter fra allmenningsgrunnen er skattepliktig. Heller ikke er det uenighet om at mulige fordeler som skriver seg fra allmenningens investeringer i infrastruktur mv. for å gjøre tomtene klare for salg, er skattepliktig etter reglene om skatteplikt for allmenningskasser.
- (28) Uenigheten gjelder *hvem* som er skattepliktig for gevinstene som oppstår ved salg av råtomtene: Er det – slik staten hevder – allmenningene, enten som sådanne eller ved allmenningskassene, som er skattepliktige? Eller påhviler skatteplikten – slik allmenningene hevder – de allmenningsberettigede? Dersom det er de allmenningsberettigede som er skattesubjekt for tomtsalgsgevinstene, vil fordelene først komme til beskatning ved en eller annen form for overføring av midler fra allmenningene til de allmenningsberettigede.
- (29) Jeg ser først på *statens anførsel om at ikke bare allmenningskassen, men også allmenningen som sådan er skattepliktig*.
- (30) Hvem som har skatteplikt – "skattesubjektene" – fremgår av kapittel 2 i skatteloven. Nærmere regler om skatteplikt for selskaper mv. fremgår av § 2-2 i den någjeldende skatteloven fra 1999. De relevante delene av bestemmelsens første ledd lyder slik:

"§ 2-2. Selskap m.v. hjemmehørende i riket

Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket:

...

e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital,

...

h. innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder

...

3. allmenningskasser."

- (31) Jeg er enig med staten i at allmenninger isolert sett kunne tenkes å falle inn under ordlyden i bokstav e og innledningen i bokstav h. Men – som jeg nå skal vise – lar en slik forståelse seg ikke forene med de øvrige rettskildene.
- (32) Det fremgår av forarbeidene til § 2-2, Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 33, at det er "... gjort enkelte språklige justeringer i forhold til gjeldende bestemmelser uten at det er tilsiktet materielle endringer". Ordlyden i den tidligere bestemmelsen, og hvordan den ble forstått, er derfor av atskillig interesse.
- (33) Inntil skatteloven av 1911 ble opphevet og erstattet av 1999-loven, fremgikk det av § 15 første ledd bokstav b at "almenningskasser og andre under selvstendig bestyrelse stående selskaper og innretninger" var skattepliktige.
- (34) Ordlyden i denne bestemmelsen – som altså innholdsmessig er forutsatt videreført i någjeldende skattelov – trekker i retning av at det bare er allmenningskassen som er skattesubjekt. I motsetning til gjeldende lov – som bruker uttrykket "herunder" – er det lite naturlig å oppfatte formuleringen i 1911-loven slik at også allmenninger som sådanne kan være skattesubjekter i tillegg til den uttrykkelig angitte allmenningskassen. Allerede ordlyden i den tidligere loven yter altså etter min oppfatning atskillig motstand mot den forståelse staten nå tar til orde for.
- (35) Skatteloven av 1911 ble forberedt av en skattelovkomité som avga sin innstilling i 1904. Ordningen før reformen i 1911 fremgår av innstillingen side 165, hvor det vises til at Finansdepartementet i en skrivelse fra 3. desember 1900 hadde antatt at det ikke var adgang til "...som interessentskab eller juridisk person at beskatte en bygdealmending eller den til samme knyttede almenningsskasse".
- (36) Etter komiteens mening burde dette endres, se innstillingen side 305 hvor det heter:
- "Naar almenningsskasser (hvorved ikke forstaaes almenningerne selv, men kun de almenningerne tilhørende kontante beholdninger) er nævnt som særskilt skattepligtige, er dette begrundet i praktiske hensyn, idet den paagjældende formue og indtægt paa det nærmeste vilde forsvinde, hvis den skulde beskattes paa de i almenningen brugsberettigede gaardbrugeres haand ...".**
- (37) I tråd med dette ble det i komiteens lovutkast tatt inn at skatteplikt påhviler blant annet "almenningskasser".
- (38) Det sentrale fra disse forarbeidene er at skattleggingen foreslås lagt om fra fullstendig skattefritak for allmenninger til at "allmenningskassen" skal bli skattesubjekt for nærmere positivt avgrensede midler. Men "almenningerne selv" skulle altså ikke være skattepliktige. Jeg forstår dette slik at for alle andre fordeler enn det allmenningskassen kan beskattes for, skal skatteplikten – som tidligere – ligge på de allmenningsberettigede.

- (39) Skattelovkomiteens innstilling ble fulgt opp uten endringer av departementet, se Ot.prp. nr. 5 (1909) side 37.
- (40) I Stortinget ble saken behandlet av "Den forsterkede budgetkomite", se Indst. O. VI (1909). Det fremgår av innstillingen på side 110 at det var kommet motforestillinger til skattelovkomiteens forslag fra "flere arbeiderforeninger". Foreningene foreslo at uttrykket "almenningskasser" ble erstattet med "bygdeallmenninger". Tanken var at allmenningen som sådan skulle være skattesubjekt, slik at allmenningene kunne bli beskattet for deres "virkelige verdi".
- (41) Flertallet i komiteen tok i en lengre drøftelse avstand fra forslaget. Innledningsvis slås fast at fordi allmenningsretten er lagt til de enkelte gårdsbrukene og inngår i gårdenes salgsverdi "... beskattes [allmenningsretten] rettst, saaledes som nu er tilfældet, i forening med vedkommende gaardsbrug". Det heter videre på side 111:

"Almenningen kan ikke betragtes som et for sig bestaaende interessentskab, og det vilde ogsaa have sine praktiske vanskeligheder at skille almenningsretten ud fra gaardsværdierne. Til denne brugsret er der ogsaa taget hensyn ved gaardenes matrikulering. Skulde man udskille almenningsretten som særskilt skattefundament, naar det gjælder skog, maatte vel konsekvensen deraf være, at man befulgte en lignende fremgangsmaade ved beskatning af sæterbrug og andre brugsrettigheder, som fra gammel tid tilligger gaarden. Enhver vil forstaa, hvor meningsløst det vilde være, ligesom det strider mod det princip, som forøvrigt ligger til grund for beskatning af næringer, idet man ikke beskatter særskilt de enkelte indtægtskilder for en bedrift. Forøvrigt skulde resultatet, forsaavidt ligningen er rigtig udført, blive forsaavidt det samme, hvilken fremgangsmaade man benytter, idet udøvelsen af brugsretten – hvad enten den nu bestaar i naturalydelse eller i kontante udbetalinger – maa blive at beskatte paa den brugsberettigedes haand."

- (42) Etter flertallets oppfatning burde altså gjeldende ordning beholdes slik at fordeler som skriver seg fra allmenningene, skattlegges på de allmenningsberettigedes hånd. Den prinsipielle begrunnelsen ser først og fremst ut til å være at allmenningsrettighetene er en del av jordbrukseiendommenes næringsgrunnlag og derfor må beskattes på samme måte, og at allmenningsretten er uløselig knyttet til gården.
- (43) Flertallet var imidlertid enig i at allmenningskassene burde beskattes særskilt. Begrepet "almenningskasse" forklares slik:
- "... de ved almenningens drift opsparede kontante midler og deres renteafkastning".**
- (44) Mindretallet i komiteen, Alfred Eriksen, som representerte Arbeiderpartiet, gikk – i tråd med arbeiderforeningenes forslag – inn for at bygdeallmenninger generelt skulle gjøres til skattesubjekter, se side 111.
- (45) Stortingsdebatten ble ført etter mye av de samme linjer som i innstillingen, og flertallets forslag ble vedtatt.
- (46) Allmenningenes skatteforhold kan etter vedtakelsen av skatteloven av 1911 kort oppsummeres slik:
- (47) Allmenningene som sådan er ikke skattesubjekter. Skatteplikten skal fortsatt primært ligge på de allmenningsberettigedes hånd, fordi rettighetene hører til gården og beskattes sammen med jordbruksinntektene. På allmenningenes hånd er det bare

"allmenningsskassen" som skal beskattes. I denne kassen inngår "kontante midler og deres renteafkastning" som stammer fra "allmenningens drift".

- (48) Spørsmålet er så om det senere er kommet til rettskilder som endrer dette bildet.
- (49) Saken i Rt-1917-845 gjaldt en allmenning som for allmenningsskassens midler hadde kjøpt inn to skogstykker. Det sentrale spørsmålet var om allmenningsskassen var skattesubjekt for de innkjøpte skogstykkene, eller om de kunne legges til den opprinnelige allmenningen og dermed bare beskattes på de allmenningsberettigedes hånd. Høyesteretts flertall – fem av syv dommere – sluttet seg til overretten.
- (50) Sentralt for saken her er at overretten la til grunn at kun allmenningsskassene var skattbare, "mens allmenningene selv er skatfrie". Skattefritaket for allmenning gjaldt imidlertid bare "... det bestemte areal, som alltid har vært allmenning ...". De innkjøpte skogstykkene ble ikke en del av allmenningen, og de var derfor ikke omfattet av skattefritaket. Videre kan det se ut til at det også var et moment i avgjørelsen at skogstykkene var innkjøpt for allmenningsskassens midler, og at det måtte være "...likegyldig, enten styret anbringer sit overskud i en bank eller til innkjøp av faste eiendomme".
- (51) Dommen bekrefter det skatterettslige skillet mellom allmenningene som sådanne og allmenningsskassene. Den gir også støtte til å forstå lovens system slik at skatteplikten for allmenningsskassen, i alle fall som et utgangspunkt, gjelder fordeler som kan knyttes til kassens egne midler. I en uttalelse fra Skattedirektoratet 9. mars 1961 heter det således, under henvisning til dommen, at begrunnelsen for at inntekt og formue fra innkjøpt skog skatlegges på allmenningens hånd "... er at skogen er ervervet for allmenningsskassens midler ...".
- (52) Også en uttalelse fra 20. mars 1933 inntatt i "Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål" er i tråd med den forståelsen jeg har redegjort for.
- (53) I et skriv 15. mai 1933 uttaler Finansdepartementet seg i samme retning. Denne uttalelsen bidrar også til ytterligere klargjøring. Departementet fremholder her at det ikke er anledning til å beskatte på allmenningens hånd "skur fra allmenningens egen skog, hva enten denne foregår for bruksberettigede eller til salg". Det samme gjelder tilvirkning av torv og torvstrø. Bakgrunnen er at dette er "ledd i allmenningens virksomhet som sådan". Derimot heter det at inntekter fra "sagskur av tømmer, som ikke skriver seg fra allmenningen", kan beskattes og da – forutsetningsvis – på allmenningsskassens hånd. Jeg oppfatter det slik at også departementet baserer seg på at det går et grunnleggende skille mellom inntekter som stammer fra allmenningens egne grunnressurser og inntekter fra allmenningens forretningsvirksomhet, som er uavhengig av grunnen.
- (54) I en innstilling fra "Skatteutvalget angående reglene om beskatning av jordbruk og skogbruk" fra 1951, er fjerde kapittel viet "[s]kattlegging av allmenninger og de bruksberettigede i disse". I gjennomgangen av gjeldende rett bekrefter utvalget på side 38 at "hovedregelen" er at "allmenning i alminnelighet ikke blir å skatlegges som sådan". Det heter deretter at "[i] enkelte tilfelle anses dog allmenningen å være et selvstendig skattesubjekt".
- (55) Det første tilfellet av skatteplikt som utvalget viser til, er at allmenningsskassen er gjenstand for "særskilt skattlegging". Det andre tilfellet som nevnes er at "[en] allmenning

blir ... å skattlegge for formue i og inntekt av innkjøpte, særskilt matrikulerte eiendommer". Som det fremgår av gjennomgangen av Rt-1917-845, er det imidlertid også her allmenningsskassen som bærer skatteplikten.

- (56) Ingen av utvalgets eksempler gir grunnlag for å etablere allmenningen som et selvstendig skattesubjekt, slik staten har tatt til orde for. Tvert om bekreftes i den videre drøftelsen, gjennom eksemplet med sagskur av eget og andres tømmer, også her grensedragningen mellom inntekter som stammer fra allmenningens egne grunnressurser, og forretningsvirksomhet som er uavhengig av grunnen.
- (57) Utvalget tok på side 39 opp til vurdering om beskatningsmåten for allmenninger burde legges fullstendig om "... slik at på den ene side ble almenningens hele formue og inntekt skattlagt på almenningens hånd, mens det på den annen side ikke ble foretatt noen skattlegging på de bruksberettigedes hånd av allmenningsrettens verdi og dens avkastning". Utvalget avviste imidlertid en slik omlegging, blant annet fordi det ville "... stride mot gamle hevdvunne prinsipper".
- (58) Departementet sluttet seg til utvalgets vurderinger, se Ot.prp. nr. 11 (1952) side 42, men la til at allmenningene må føre regnskap slik at det ved utdeling fra allmenningen fremgår hvor mye som allerede er beskattet på allmenningens hånd. Bakgrunnen må være å unngå dobbeltbeskatning.
- (59) I et sirkulære 6. desember 1965 slår skattedirektøren fast at når en allmenning ved ekspropriasjon mister eiendomsretten eller bruksretten til allmenningsareal, kan ikke noen del av erstatningen "... tas med til inntektsbeskatning på almenningens hånd". I NOU 1979: 36 Bygdeallmenningenes drift av skog og sagbruk m.v. side 27, angis denne rettstilstanden som gjeldende rett. Verken i sirkulæret eller i NOUen gis det noen nærmere begrunnelse. Det er imidlertid nærliggende å anta at bakgrunnen er at erstatningen gjelder en fordel som skriver seg fra allmenningsgrunnen.
- (60) I NOU 1979: 36 heter det videre på side 27 i et avsnitt om skattlegging av bygdeallmenninger at hovedregelen er at "... en almenning i alminnelighet ikke skattelegges" fordi allmenningsretten "... anses som en herlighet som tilligger jordbruket". Det slås blant annet uten videre fast at inntekter som "... skriver seg fra jakt og fiske, festeavgifter og andre inntekter som knytter seg til allmenningsgrunnen ..." ikke er skattepliktige på allmenningens hånd. Inntekten av allmenningsretten på den bruksberettigedes hånd fastsettes til "... hva som i årets løp virkelig er mottatt". Om allmenningsskassen heter det at den er gjenstand for særskilt skattlegging. I denne kassen inngår "... de kontante midler – herunder utestående fordringer – som er oppspart ved almenningens drift".
- (61) I NOU 1985: 32 Revisjon av allmenningslovgivningen er NOU 1979: 36 tatt inn som vedlegg. NOUen fra 1985 har ikke en egen generell utredning av allmenningenes skatteforhold. Men det siteres på side 34 fra et brev fra Finansdepartementet til utvalget hvor det kort heter at "[a]lmenninger beskattes vanligvis ikke" fordi fordeler fra allmenningsretten "skattelegges sammen med gårdens inntekt".
- (62) På bakgrunn av gjennomgangen av rettskildene, er det etter min mening klart at hovedtrekkene i rettstilstanden er den samme i dag som i 1911: En allmenning som sådan er ikke skattepliktig. Dette innebærer blant annet at inntekter som skriver seg fra

allmenningsgrunnen – typisk salg av tømmer og trevirke fra allmenningens egen skog og inntekter fra salg av jakt- og fiskekort – kommer til beskatning hos de allmenningsberettigede. Også festeavgifter og ekspropriasjonerstatning beskattes hos de allmenningsberettigede.

- (63) Rettskildebildet gjennom mer enn 100 år tilsier entydig at allmenningenes skatteplikt er begrenset til allmenningskassen. Mot denne bakgrunn er det klart at de alternative hjemlene staten har vist til i skatteloven § 2-2 første ledd, ikke kan brukes til å etablere allmenningen som sådan som et nytt og eget skattesubjekt.
- (64) Jeg ser så på *om allmenningskassen kan beskattes for gevinst ved salg av tomtegrunn fra allmenningen*.
- (65) Som jeg allerede har redegjort for, kan inntekter som knytter seg til allmenningsgrunnen, ikke beskattes på allmenningens hånd. Derimot er allmenningen, ved allmenningskassen, skattepliktig for formue og inntekter som *ikke* stammer fra allmenningens grunn. Et eksempel her er renteinntekter. Et annet er overskudd fra forretningsvirksomhet som ikke er knyttet til grunnen, slik som sagskur fra tømmer som ikke er hentet i allmenningskogen.
- (66) Tomtegevinster knytter seg til allmenningsgrunnen. Beskatningen skal da etter de rettskilder jeg har gjennomgått, ikke skje på allmenningens hånd, men følge det mønster som er etablert for lignende inntekter, særlig ekspropriasjonerstatning og festeavgift. Jeg presiserer at jeg her har gevinst ved salg av råtomt for øye. Beskatning av fordeler allmenningen oppnår gjennom investeringer i infrastruktur mv. for å gjøre tomtene salgsklare, er ikke tema for saken her.
- (67) Før jeg trekker en endelig konklusjon, ser jeg kort på noen av statens anførsler som hevdes å måtte føre til at tomtegevinster etter dagens forhold likevel kan beskattes på allmenningens hånd.
- (68) Avgjørende for skattespørsmålet er – hevder staten – at det er tale om to klart atskilte "innvinningsbegivenheter" for to ulike skattesubjekter. Dette underbygges særlig med følgende resonnement: Saken gjelder salg av tomter fra allmenningen. Her – som ellers – skal gevinsten tilordnes den som selger, altså allmenningen. En senere eventuell utdeling til de allmenningsberettigede er en annen og selvstendig innvinningshendelse som utløser skatteplikt på dette grunnlaget. Det er gitt regler for å unngå dobbeltbeskatning. Denne grunnleggende systembetragtningen, hevdes det, må føre til at allmenningen – som har innvunnet tomtegevinstene – beskattes for denne fordelten.
- (69) Jeg er ikke enig i at denne betraktningmåten kan anvendes på allmenninger.
- (70) For allmenninger er det etablert en særegen skattleggingsmåte som bygger på at beskatningen enten skjer på allmenningens hånd gjennom bestemmelsen om allmenningskassen som skattesubjekt, eller hos de allmenningsberettigede. Det følger klart av kildene at dette er et bevisst valg. At konsekvensen kan bli at inntekt kommer til beskatning først ved utdeling til de allmenningsberettigede, er erkjent og akseptert, se eksempelvis skattedirektørens uttalelse fra 1965, som jeg allerede har vist til når det gjelder ekspropriasjonerstatning, og som er fulgt opp i senere kilder. Det heter her at dersom erstatningen plasseres i fond og nyttes til allmenningsformål, skjer

inntektsbeskatning "... hos de bruksberettigede når disse oppnår noen fordel, f.eks. når fondets avkastning blir utdelt i form av tilskudd e.l.". Som en av flere ytterligere kilder kan nevnes det jeg allerede har sitert fra NOU 1979: 36 side 27.

- (71) Staten har videre pekt på at tomtsalg til bolig og fritidshus ikke er en tradisjonell virksomhet for allmenninger. Det er i denne sammenhengen også vist til bestemmelsen i bygdeallmenningsloven § 1-2 som bare tillater tomtsalg i "særlige tilfelle". Staten peker også på at allmenningene får en urimelig konkurransefordel sammenlignet med andre næringsdrivende dersom salg av tomter ikke skattlegges på deres hånd. Med ankemotpartens forståelse av skatteloven, sammenholdt blant annet med adgangen til fondsavsetning, hevder staten at det i realiteten langt på vei kan unngås at gevinstene noensinne kommer til beskatning.
- (72) Denne type reelle hensyn – uansett hvilken vekt de måtte ha – kan etter min oppfatning ikke slå igjennom det klare rettskildebildet som jeg allerede har gjennomgått.
- (73) Dersom det skattesystem som er etablert for allmenninger anses som uheldig, må det endres gjennom lovgivning.
- (74) Etter mitt syn er det klart at gevinst ved salg av råtomt fra allmenningsgrunn ikke kan beskattes på allmenningens hånd. Jeg er derfor enig med de tidligere instanser i at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldige.
- (75) Ankemotpartene har vunnet saken og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd ha erstattet sine sakskostnader for Høyesterett.
- (76) Advokat Brænden har inngitt sakskostnadsoppgave for Høyesterett på til sammen 242 956 kroner, inkludert kostnader og merverdiavgift. Jeg legger oppgaven til grunn.
- (77) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Staten ved Skatt øst til Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning 242 956 – tohundreogførtitotusenihundreogfemtiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

- (78) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (79) Dommer **Normann:** Likeså.
- (80) Dommer **Bergh:** Likeså.
- (81) Dommer **Tønder:** Likeså.

(82) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Staten ved Skatt øst til Lunner Almenning og Brandbu og Tingelstad Almenning 242 956 – tohundreogførtitotusennihundreogfemtiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

Riktig utskrift bekrefte: