

UiO : **Det juridiske fakultet**

Gevinstbeskatning ved realisasjon av fritidsbolig

Kandidatnummer: 501

Leveringsfrist: 25.11.2014

Antall ord: 17 139



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Hva og hvorfor dette temaet.....	1
1.2	Metode.....	2
2	GENERELT OM PROBLEMSTILLINGEN	4
2.1	Utgangspunktet – skatteplikt for realisasjonsgevinst	4
2.1.1	Realisasjonsbegrepet.....	5
2.1.2	Gevinst og tap	5
2.2	Unntak fra hovedregelen	6
2.2.1	Innledning	6
2.2.2	Gevinst/tap ved realisasjon av bolig	6
2.3	Hovedregel for fritidsbolig.....	7
2.3.1	Lovteksten.....	7
2.3.2	Forarbeidene	9
3	KRAVET TIL OBJEKTET (FRITIDSBOLIGEN)	10
3.1	Innledning.....	10
3.2	Eiendommens art.....	11
3.2.1	Type bolig	12
3.2.2	Beliggenhet	14
3.2.3	Eiendommens ”kvaliteter”	19
3.2.4	”Relative forskjeller”	21
3.3	Spesielt om noen typer eiendommer	22
3.3.1	Tomt.....	22
3.3.2	Næringseiendommer	26
3.4	Konklusjon eiendommens art.....	27
4	BRUKEN AV EIENDOMMEN	28
4.1	Innledning.....	28
4.2	Eiers bruk	28
4.2.1	Innledning - brukens lengde.....	28
4.2.2	Bruksmåten	29
4.2.3	Brukens intensitet.....	30
4.2.4	Brukshindringer	34
4.2.5	Krav om fritidsbolig ved realisasjonen?	36
4.3	Konkurrerende bruk	37

4.3.1	Innledning	37
4.3.2	Nær families bruk	37
4.3.3	Utlån.....	39
4.3.4	Utleie.....	42
5	SAMEIE	47
6	BRUKSENDRINGER.....	49
6.1	Innledning.....	49
6.2	Fra fast bolig til fritidsbolig	49
6.3	Fra fritidsbolig til fast bolig	50
6.4	Fra næringseiendom til fritidsbolig.....	50
7	TO ELLER FLERE FRITIDSBOLIGER	51
8	AVSLUTNING OG KONKLUSJON	52
	LITTERATURLISTE.....	54

1 Innledning

1.1 Hva og hvorfor dette temaet

Det finnes i dag 449 000 fritidshus og -boliger i Norge, og 20 prosent – en femtedel – av alle husholdninger oppgir at de eier fritidsbolig.¹ Ettersom levestandarden i landet øker fører dette til at fritidsboligenes standard også øker. Det tradisjonelle hyttebegrepet om et lite skur på fjellet eller ved sjøen med en utedo og en vedovn til oppvarming forsvinner gradvis. Det har nærmest blitt en forventning at fritidseiendommen både har innlagt vann, kloakk, strøm og internett. Et raskt søk på internett eller en titt i hytteannonsene viser at flere og flere fritidseiendommer blir lik ordinære boliger med hensyn til størrelse, kvaliteter og verdi. En økning i fritidsboligstandard og et økt ønske om å skaffe seg et eget sted der de kan tilbringe fritiden sin, har gjort fritidsboligmarkedet til et stort marked der man potensielt kjøper og selger i millionklassen. Videre er det heller ikke uvanlig at man skaffer seg flere enn en fritidsbolig – en på fjellet og en ved sjøen.

Det voksende markedet og det økte antallet aktører dette medfører², fører til at det oppstår en rekke rettslige problemstillinger som en må ta stilling til.

Det er en tendens i dagens samfunn at nordmenn stadig får mer kapital. Et naturlig utviklings- trekk når dette skjer blir at en får et større behov for å plassere denne kapitalen forskjellige steder. En løsning kan være at kapitalen plasseres i eiendom. Slik kan typiske fritidsboliger få preg av å være investeringsobjekter som skatteyter for eksempel leier ut store deler av året eller over lang tid for så å selge.

Fra en skattepolitisk synsvinkel kan det være betenkelig at skatteyter i speulasjonsøyemed kjøper fritidseiendom som et investeringsobjekt, slik at vedkommende kan oppnå skattefri gevinst ved realisasjon noen år etter.

Vi befinner oss på et område, og i en tid, der man kan oppnå store gevinster ved realisasjon av eiendom, og der grensene mellom hva som er fritidsbolig og hva som ikke er fritidsbolig kan være uklare. Dette fører oss inn på spørsmålet oppgaven reiser.

¹ Statistisk sentralbyrå (2014)

² En undersøkelse av fritidsboligfenomenet i Norge gjort av Norsk senter for bygdeforskning i 2008 på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet, viser en økning på 119 % i antallet fritidsboliger fra 1979 til 2008. Norsk senter for bygdeforskning (2008)

Problemstillingen denne oppgaven skal ta for seg er når gevinst ved realisasjon av fritidsbolig er skattepliktig, og når den er skattefri.

1.2 Metode

Avhandling skal ta for seg en sentral problemstilling på gevinstbeskatningens område. Skatteretten er en rettsdisiplin der det gjøres inngrep i borgernes økonomi. Inngrep i borgernes rettsfære krever etter legalitetsprinsippet klar hjemmel i lov. Det følger videre av generelle forvaltningsrettslige prinsipper at like saker skal behandles likt, samt at borgerne kan forutberegne sin rettsstilling før de foretar seg en skatterettslig disposisjon.

Som en følge av dette er den primære rettskilden i skatteretten, som ellers i norsk rett, **lovteksten**. Dette er også utgangspunktet i denne avhandlingen.

Det er generelt i norsk rett antatt at lovens **forarbeider** skal tillegges stor vekt som rettskilde. Dette gjelder også i skatteretten. Det er i denne avhandlingen lagt stor vekt på forarbeidenes uttalelser der lovteksten ikke har gitt tilstrekkelig veiledning.

Som ellers i norsk rett har **høyesterettsdommer** helt sentral vekt som rettskilde ved løsningen av skatterettslige problemstillinger.³

Utenom høyesterettspraksisen finner vi annen praksis. Innenfor skatteretten er betegnelsen annen praksis omfattet av *underrettspraksis, ligningspraksis og den praksis som følger av Lignings ABC*.

Underrettspraksis vil stort sett dreie seg om dommer fra lagmanns- og tingrettene. Det er i rettskildelæren noe omstridt hvor stor rettskildemessig vekt denne rettskildefaktoren har.^{4 5} Selv om en enkeltstående dom fra underrettene nok ikke tillegges vekt av Høyesterett, vil argumenter som kan utledes av underrettspraksis være relevante.

Ligningspraksis står sentralt i skatteretten. Denne praksisen kan blant annet dreie seg om Finansdepartementets uttalelser eller Skattedirektoratets uttalelser og avgjørelser i enkeltsaker. Zimmer skriver i sin lærebok at Høyesterett i flere og flere saker har vektlagt lignings-

³ Zimmer (2014) s. 53

⁴ Eckhoff (2001) s. 162 flg. og Boe (2012) s. 257 flg. hevder at at underrettsdommer kan tjene som relevant argument for et standpunkt.

⁵ Fleischer (1998) s. 269 flg. er skeptisk til underrettsdommers argumentasjonsverdi.

praksis, men at enkeltsaker nok ikke tillegges vekt.⁶ Dette følger blant annet av Høyesteretts dom inntatt i **Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen næringspark)**. Saken dreide seg konkret om en fordring som var konvertert til aksjekapital i et selskap som var insolvent, og der selskapet ved ligningen ble nektet fradrag for tidligere års underskudd. Konverteringen av selskapets gjeld til aksjekapital ble av ligningsmyndighetene sett på som en gjeldsettergivelse for selskapet, og dermed likestilt med underhåndsakkoord (jf. skatteloven 14-6 andre ledd). Høyesterett opphevet ligningen, og la avgjørende vekt på likningspraksis ved avgjørelsen (s. 1455). For at praksis skal tillegges vekt måtte den, etter Høyesteretts syn, for det første dreie seg om en kjent praksis, for det andre måtte denne være fast og for det tredje måtte den være langvarig.

Spesielt med skatteretten er forholdet til **Lignings ABC**. Dette er et oppslagsverk utgitt av Skattedirektoratet og brukes som dette ved ligningsmyndighetenes saksbehandling. Det heter i bokens forordskapittel:

*”Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsningene, fremgår ikke tvilen av boken.”*⁷

På den ene siden er problemet rettsanvenderen står overfor ved å benytte seg av Lignings ABC som en rettskilde at det ikke alltid helt klart følger hva bokens innhold er forankret i. På den annen side vil også stoff inntatt i boken som kan gi uttrykk for en kjent, fast og langvarig praksis kunne måtte tillegges betydning. Zimmer fremhever derfor i sin lærebok at oppslagsverkets standpunkter til tvilsomme spørsmål må anvendes med forsiktighet.⁸

De tre rettskildefaktorene 1) domstolen 2) ligningspraksis og 3) Lignings ABC vil videre fungere i et avhengighetsforhold, der hver av faktorene vil påvirke hverandre.

Det finnes ingen dom fra Høyesterett som er direkte løser oppgavens problemstilling. Annen praksis som er redegjort for får dermed sentral betydning i avhandlingen, der verken lovtekst eller forarbeider gir særlig veiledning for løsningene.

Når det gjelder **juridisk litteratur** er denne nokså omfattende på skatterettens område. Juridisk litteratur er i rettskildelæren sett på som en rettskilde med relativt lav rettskildemessig vekt. De standpunkt som tas i den juridiske litteraturen som omhandler det foreliggende tema

⁶ Zimmer (2014) s. 55

⁷ Lignings ABC 2014: Forord s. iii

⁸ Zimmer (2014) s. 58

vil imidlertid tillegges vekt der de andre rettskildene ikke gir videre veiledning eller for å underbygge standpunkter som tas.

Som ellers i norsk rett vil det å **skape konsekvens og sammenheng i lovsystemet, og hensynet til å oppnå et rimelig resultat** være en rettskildefaktor som må vektlegges der de andre rettskildene ikke gir tilstrekkelig veiledning, og for å underbygge standpunkter. I skatteretten vil også likningstekniske hensyn kunne tillegges vekt.⁹

EU-retten og internasjonal rett har fått en større betydning som rettskildefaktor i norsk rett, også på skatterettens område. Verken EU-retten eller internasjonal rett får betydning for spørsmål som reises i denne avhandlingen.

2 Generelt om problemstillingen

2.1 Utgangspunktet – skatteplikt for realisasjonsgevinst

Utgangspunktet og hovedregelen i inntektsskatteretten er at gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet er skattepliktig, og tap er fradragberettiget. Dette følger ved gevinst av skatteloven § 5-1 andre ledd, og for tap av skatteloven § 6-2 første ledd.

I virksomhet følger det samme utgangspunktet av § 5-30, jf § 5-1 første ledd. Tap dekkes også her av § 6-2 første ledd. Spørsmål knyttet til gevinstbeskatning ved realisasjon av fritidsbolig i virksomhet er imidlertid ikke veldig praktisk, og faller derfor utenfor oppgavens rammer.

Skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap er et uttrykk for *symmetriprinsippet* skatteloven er bygget opp etter.

Det må først trekkes en grense mellom *kapitalgevinster* og *annen kapitalinntekt/kapitalavkastning*.¹⁰ Kapitalavkastning er den løpende fordelingen skatteyter har ved å være eier av kapital som for eksempel fast eiendom, løsøre og kapitalgjenstander som aksjer, ol. Denne fordelingen av å være eier er i utgangspunktet fullt ut skattepliktig for skatteyter, jf. skatteloven § 5-20 og § 5-30 i virksomhet. Kapitalavkastning og grensen mot kapitalavkastning faller i sin helhet utenfor fremstillingen i denne oppgaven.

⁹ Zimmer (2014) s. 59

¹⁰ Zimmer (2014) s. 163

For skattlegging av kapitalgevinster må det for det første foreligge et formuesobjekt og for det andre må denne være realisert med gevinst, jf skatteloven § 5-1 andre ledd.

Formuesobjekter er et omfattende begrep og kan dreie seg om alt fra realobjekter (fast eiendom og løsøre) til finansobjekter (aksjer og fordringer) og en rekke andre rettigheter.¹¹ Formuesobjektet denne oppgaven gjelder er fritidsbolig.

2.1.1 Realisasjonsbegrepet

Det er videre et vilkår etter skatteloven § 5-1 andre ledd at formuesobjektet må være realisert. Realisasjon er et spørsmål om innvinning – eller der man går fra en potensiell inntektsmulighet til en aktuell inntekt.

Skatteloven § 9-2 er en bestemmelse som tar for seg visse sider av realisasjonsbegrepets innhold og en ikke uttømmende liste av forskjellige former for realisasjon.¹² Det følger av denne at realisasjon blant annet omfatter 1) overføring av eiendomsrett mot vederlag, typisk salg, gavesalg eller ekspropriasjon, og 2) opphør av eiendomsrett, typisk tap, ødeleggelse og utrangering.

Det er det frivillige salget, jf skatteloven § 9-2 første ledd a, som er mest praktisk ved realisasjon av fritidsbolig.

2.1.2 Gevinst og tap

For å avgjøre om en står overfor en gevinst eller et tap ved realisasjonen av formuesobjektet, tar man differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien av objektet. Utgangsverdien av objektet vil typisk være det skatteyter mottar ved realisasjon. Inngangsverdien vil typisk være det beløpet skatteyter kjøpte objektet for, samt eventuelle påkostninger som er gjort på objektet. Ender regnestykket opp i pluss, vil dette i utgangspunktet være skattepliktig gevinst. Ender regnestykket opp i minus vil dette i utgangspunktet være fradragsberettiget tap.

Kapitalgevinst inngår i alminnelig inntekt. Alminnelig inntekt skattlegges i dag med 27 %.

¹¹ Zimmer (2014) s. 240

¹² Zimmer (2014) s. 261

2.2 Unntak fra hovedregelen

2.2.1 Innledning

Selv om utgangspunktet er skattlegging av kapitalgevinst og fradragrett for tap, finnes det flere unntak fra dette utgangspunktet i skatteloven.

Skatteloven § 9-3 setter opp skattefritak for visse realisasjonsgevinster, herunder skattefritak ved realisasjon av fritidsbolig og av fast bolig. Ved tap følger det av § 9-4 at dette ikke er fradagsberettiget. Reglene i §§ 9-3 og 9-4 gir også her uttrykk for symmetriprinsippet skatteloven er bygget på.

På grunn av den historiske sammenhengen mellom realisasjonsbeskatning av fast bolig og fritidsbolig, vil jeg først knytte noen bemerkninger til realisasjon av fast bolig.

2.2.2 Gevinst/tap ved realisasjon av bolig

Utgangspunktet ved realisasjon av fast bolig er at gevinst er skattepliktig, og tap fradagsberettiget.

Det følger imidlertid av skatteloven § 9-3 andre ledd at gevinst ved realisasjon av egen bolig er unntatt beskatning.

Bestemmelsene skatteloven § 9-3 andre ledd (bolig) og fjerde ledd (fritidsbolig) er skåret over samme lest, der skattefrihet er betinget av en viss bruks- og eiertid.

Reglene om gevinstbeskatning av skatteyters faste bolig og fritidsbolig hadde frem til 1987 vært behandlet under samme regel. § 9-3 slik den lyder i dag kom først ved en lovendring i 1987 (skatteloven 1911 § 43). Dagjeldende lov ga skattefri gevinst dersom skatteyter hadde eid boligen/fritidsboligen i 10 år og brukt boligen som egen bolig/fritidsbolig i minst 5 av de 10 siste årene før realisasjonen. Det følger av forarbeidene at bakgrunnen for endringene var for det første at reglene var for kompliserte for publikum, og for det andre at reglene førte til store arbeidsmengder for ligningsmyndighetene.¹³

Departementet foreslo at fritidsboliger og faste boliger skulle få separat regulering, og skilles fra hverandre. Den faste boligen kunne realiseres med skattefri gevinst når skatteyter hadde

¹³ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.4

eid boligen i mer enn tre år (i dag mer enn ett år) og videre brukt boligen i minst tre av de siste seks årene (i dag minst ett av de to siste årene).

Zimmer skrev om lovendringen i Lov og Rett. Han påpekte at skillet og de forskjellige grensene kunne være nødvendig for å forhindre spekulasjoner i skattefritt salg av fritidseiendommer, og videre at det ville være mindre betenkelig å skattlegge gevinsten ved slag av fritidsbolig enn ved salg av faste boliger.¹⁴

En annen grunn til at det ble gjort et skille der eier- og brukstidsreglene ble gjort nokså liberale for faste boliger, var et ønske om å skape mer fleksibilitet på boligmarkedet. Fikskatteyster eksempelvis et jobbtilbud som gjorde at han måtte flytte, var det ikke ønskelig fra politisk side at gevinstbeskatningsreglene skulle være et hinder for dette. Dermed lå det også en arbeidsmarkeds-politisk begrunnelse bak skillet.¹⁵

2.3 Hovedregel for fritidsbolig

2.3.1 Lovteksten

Hovedregelen ved realisasjon av fritidsbolig er skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap, jf skatteloven §§ 5-1 andre ledd og 6-2 første ledd.

Unntaket om skattefritak for gevinst ved realisasjon av fritidsbolig finnes nå i 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 ervervet og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.”

Bestemmelsen gir overordnet skattefritak for gevinst, og ikke fradragsrett for tap (jf § 9-4), ved realisasjon av fritidsbolig på visse vilkår: Det må for det første dreie seg om realisasjon av en fritidsbolig. Videre må skatteyster ha eid fritidsboligen i mer enn fem år, og brukt den som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene.

¹⁴ Zimmer (1987) s. 246

¹⁵ Zimmer, forelesning høst 2013 (30.10)

2.3.1.1 Kort om eiertiden

Innledningsvis finner jeg det hensiktsmessig å gjøre noen korte bemerkninger til eiertiden.

Det fremgår ikke av bestemmelsen når eiertiden starter å løpe. To problemstillinger som oppstår er for det første når eiertiden begynner å løpe ved avtaleervert, og for det andre når eiertiden begynner å løpe der skatteyder bygger fritidsboligen selv.

Ved *avtaleervert* hevder Aarbakke at eiertiden skal regnes fra det tidspunktet da de ”vesentligste eierbeføyelser” er overført.¹⁶ Koch skriver i sin bok at eiertiden starter når de ”vesentligste eierinteressene er overført”.¹⁷ Det avgjørende etter Lignings ABC er at både den rettslige og faktiske rådigheten er overført til skatteyder.¹⁸

Zimmer hevder at spørsmålet ikke er bindende avgjort, men at det er tidspunktet da den rettslige rådigheten av eiendommen har gått over som må gjelde.¹⁹ Zimmer finner støtte i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1925 s. 862. I denne saken hadde sersjant Braaten inngått kontrakt om kjøp av en gård den 16. oktober 1913. Han hadde først flyttet inn i april 1914, og senere solgt gården i januar 1919 (den gang gjaldt det en femårsfrist). Når det gjaldt spørsmålet om når eiertiden startet å løpe uttalte førstvoterende på side 863:

”Jeg antar at ordet «erhvervet»...overensstemmende med almindelig juridisk sprogbruk maa referere sig til eiendomsrettens overgang.”

Høyesterett begrunnet synet med at det ville kunne oppstå bevisvanskeligheter dersom man skulle kreve at eiertiden startet ved den faktiske rådighet over eiendommen, og kom til at eiertiden ikke startet senere enn fra det tidspunkt skjøtet ble tinglyst.

Det synes med dette ikke helt klart hva som er gjeldende rett når eiertiden begynner ved avtaleervert. Det virker imidlertid rimelig å anta ut i fra en bevismessig synsvinkel og den siterte dommen, at det er den rettslige rådigheten av fritidseiendommen som er avgjørende.

Spørsmål om eiertidens begynnelse oppstår også der skatteyder har *bygget fritidsboligen selv*. Det følger av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at eiertiden begynner når *”huset ble tatt i bruk el-*

¹⁶ Aarbakke (1990) s. 92 og s.170

¹⁷ Koch (1993) s. 64

¹⁸ Lignings ABC: Bolig – realisasjon pkt. 9.1.1

¹⁹ Zimmer (2014) s. 244

ler i følge ferdigattest var oppført”.

Eiertiden *avbrytes* når *”realisasjon finner sted eller avtales”*, jf skatteloven 9-3 fjerde ledd. Ved realisasjon ved avtale er det dermed tilstrekkelig at avtalen er inngått.

2.3.1.2 Begrepsbruk

Lovteksten bruker to begreper – *”fritidsbolig”* og *”fritidseiendom”*. Spørsmålet som oppstår blir om dette har betydning for begrepets innhold.

Forarbeidene tar ikke opp skillet og bruker også begrepene om hverandre. Det ser også ut til at begrepene brukes om hverandre i den juridiske litteraturen og i Lignings ABC.

Det legges derfor til grunn at begrepene fritidsbolig og fritidseiendom har samme innhold.

Det fremgår ikke av skatteloven § 9-3 fjerde ledd hva *fritidsboligbegrepets innhold* er. Oppgavens tema i det følgende blir dermed å fastsette og klargjøre fritidsboligbegrepet. Lovteksten må derfor suppleres med andre rettskilder.

2.3.2 Forarbeidene

De sentrale forarbeidene for bestemmelsen er departementets forslag i ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3 gitt til § 43 andre ledd f i skatteloven av 1911.

Det fremgår av forarbeidene til den nye skatteloven av 1999 at § 43 andre og tredje ledd i den gamle loven, skal videreføres i § 9-3 i den nye loven.²⁰ Dermed består rettstilstanden i den nye skatteloven.

På samme måte som loven gir ikke forarbeidene noen definisjon av hva som skal regnes eller ikke regnes som en fritidsbolig.

Helt sentralt for fremstillingen er følgende sitat:

”Det avgjørende vil være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig”²¹

²⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.9

²¹ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

Forarbeidene gir anvisning på å foreta en helhetsvurdering når man skal avgjøre om man står overfor en fritidsbolig eller ikke, men det fremgår ikke *hva* som skal inngå i denne helhetsvurderingen.

Det finnes ingen høyesterettsdom som tar for seg begrepet ”fritidsbolig” i skatterettslig forstand. Forarbeidene med den siterte uttalelsen har derfor fått avgjørende betydning for spørsmål om beskatning ved realisasjon av fritidsbolig.

3 Kravet til objektet (fritidsboligen)

3.1 Innledning

Forarbeidene uttaler at det er en ”*helhetsvurdering*” som skal legges til grunn når man avgjør om man står overfor en fritidsbolig eller ikke. Hovedspørsmålet i oppgaven vil være å belyse hva som ligger i denne helhetsvurderingen.

De rettslige rammene for helhetsvurderingen fremgår ikke tydelig av proposisjonen, og det ser ut som om departementet legger opp til en relativt vid adgang til å innfortolke meningsinnholdet.

Generelt er en ”helhetsvurdering” som juridisk term en dynamisk norm som vil endre seg i takt med samfunnsforholdene. Hva som var ansett som en fritidsbolig for 30 år siden, er ikke nødvendigvis en fritidsbolig i dag.

En dynamisk norm for hva som anses som fritidsbolig samsvarer bra med den rettsdisiplinen skatteretten er. Skatteretten er et rettsområde som er i kontinuerlig forandring i samspill med samfunnet, der forholdene kan endre seg med tiden. For å unngå at man ”kommer på etterskudd” er derfor en viss dynamikk i reglene viktig, både av hensyn til borgerne, myndighetene, domstolen og lovgiver.

I de følgende kapitlene skal redegjørelsen ta for seg momentene som vil kunne vektlegges i den helhetsvurderingen forarbeidene gir anvisning på.

De to sentrale momentene er eiendommens art og bruken av eiendommen. Dette er momenter som normalt henger tett sammen med hverandre.

3.2 Eiendommens art

Spørsmålet jeg vil behandle i dette kapitlet er hvilken betydning ytre forhold som fritidsboligens utseende/type, beliggenhet og ”kvaliteter” har for dens skatterettslige status som fritidsbolig.

Det må for det første gjøres noen presiseringer for å klargjøre begrepet fritidsbolig. Det må trekkes noen grenser mot en rekke type eiendommer.

Bolig og sekundærbolig: Grensen trekkes mot reglene om beskatning av faste boliger og sekundærboliger.

Sekundærboliger er en type eiendom som også betegnes som pendlerbolig. Denne typen boliger er i utgangspunktet gjenstand for full gevinstbeskatning ved realisasjon, jf skatteloven § 5-1 andre ledd.

Kapitalobjekter: Grensen mot kapitalobjekter er av vesentlig betydning. I problemstillingene som har vært oppe i praksis er det hovedsakelig denne grensen det dreier seg om.

Gevinst ved realisasjon av kapitalobjekter er fullt ut skattepliktig etter skatteloven § 5-1 andre ledd.

Det har ikke vært og er ikke et ukjent at folk vil plassere og forvalte kapital i eiendom. Ettersom realisasjon av fritidsbolig kan være fritatt for skattlegging, er det ikke vanskelig å tenke seg at skatteyster som har en eiendom i investeringsøyemed ønsker å plassere eiendommen sin under kategorien fritidsbolig dersom han/hun realiserer med gevinst.

Næringseiendom: Det kan også tenkes grensetilfeller mot næringseiendom. Mest praktisk er der fritidsboligen ligger på et gårdsbruk, men det kan også tenkes der eiendommen har preg av å være et skogbruk eller at det dreier seg om en eiendom med gode fiskeressurser eller lignende. Gevinst ved realisasjon av næringseiendom er i utgangspunktet fullt ut skattepliktig, jf skatteloven § 5-1 andre ledd utenfor virksomhet og § 5-30 i virksomhet (unntak finnes bla. i § 9-13).

For det andre er teorien enig om at eiendommens art ikke har betydning for om boligen er fritidsbolig eller ikke.

Zimmer skriver i sin lærebok: *”Det spiller iht. praksis ingen rolle hvor eiendommen ligger eller hvordan den ser ut.”*²² Lignings ABC anlegger samme syn: *”I begrepet fritidseiendom ligger det ingen avgjørende begrensninger i forhold til type bygning eller plassering av den.”*²³

Samtidig kan det tenkes at jo rarer og mer atypisk en fritidsbolig ser ut for domstolen/ligningsmyndighetene, desto mindre vil de være overbevist om at de står overfor en fritidsbolig. På denne måten spiller nødvendigvis fritidsboligens ytre likevel inn i helhetsvurderingen.

Det blir dermed et poeng å ta for seg eiendommens art i fremstillingen.

3.2.1 Type bolig

Et utgangspunkt og en grunnleggende problemstilling å begynne med, er å stille spørsmål til hva som kan kreves som et minimum på eiendommen for at man i det hele tatt kan tale om å anvende unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Det følger av bestemmelsen at *”fritidsbolig”* og *”fritidseiendom”* kan være unntatt for gevinstbeskatning.

Legges en alminnelig språklig forståelse til grunn taler ordlyden *”fritidsbolig”* for at det i alle fall er snakk om en eller annen form for bygning, og at en eiendom helt uten bebyggelse faller utenfor bestemmelsen. På den annen side skulle begrepet *”fritidseiendom”* tilsi at det kan være tilstrekkelig med bare en eiendom. Ordlyden gir derfor lite veiledning.

Aarbakke hevder at *”[m]ed ”fritidseiendom” menes en fast eiendom, formentlig med hus”*.²⁴ En slik forståelse støttes av Lignings ABC. Her fremgår det: *”Med fritidseiendom forstås en fast eiendom med bygning”*.²⁵ Uttalelsene taler for at eiendommen må ha en bygning for at det skal bli tale om å anvende bestemmelsen.

Standpunktet som er uttrykt i Lignings ABC ble lagt til grunn i Gulating lagmannsretts dom inntatt i **Utv. 2000 s. 68**. Der var spørsmålet om en eiendom med en forfalt hytte var fritidsbolig, noe retten svarte bekreftende på at den var.

²² Zimmer (2014) s. 251

²³ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.5

²⁴ Aarbakke (1990) s. 93

²⁵ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.1

Står man eksempelvis overfor en strandtomt på Tjøme som skatteyder bruker i feriene sine til bading og overnatting i telt, er det noe tvilsomt om han/hun kan påberope seg bestemmelsen ved realisasjon av eiendommen. Her må grensen sannsynligvis trekkes mot tomt ved eventuell realisasjon. Grensen mot tomt behandles under pkt. 3.3.1. På den andre siden vil hytten på fjellet eller ved sjøen, med utedo og solcellepanel, klart falle inn under ordlyden.

Det fremgår etter dette ikke klart om det kan stilles noen absolutte minimumskrav med hensyn til bebyggelsen på eiendommen for at skatteyder skal kunne påberope seg bestemmelsen, men både Lignings ABC og uttalelsene fra teorien trekker i retning av at det må være bebyggelse på eiendommen.

Spørsmålet blir videre om andre typer boliger kan være fritidsbolig. Et utgangspunkt vil være at jo mer boligen skiller seg fra å være den typiske hytta på fjellet/ved sjøen, desto mer usannsynlig er det at vi står overfor en fritidsbolig i skatteloven § 9-3 fjerde ledds forstand.

Kan en villa i Holmenkollen, en penthouse-leilighet på Tjuvholmen eller en hybel på Lillehammer være fritidsbolig? De er alle en fast eiendom med en bygning på. Tar man ordlyden ”fritidsbolig” på ordet kan de da i prinsippet være det. Det følger av Lignings ABC at ”[a]nnen type eiendom som for eksempel en ordinær enebolig eller en byleilighet, kan etter omstendighetene være fritidseiendom”.²⁶ Et slikt syn finner også støtte for hos Aarbakke.²⁷

I flere av sakene som behandles i det følgende dreier det seg om en rekke ulike eiendommer som skiller seg klart fra det typiske ”hyttebegrepet”.

Konklusjonen må etter dette bli at type bolig ikke setter begrensninger for om det dreier seg om fritidsbolig eller ikke, men at eiendommen må ha bebyggelse.

²⁶ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.1

²⁷ Aarbakke (1990) s. 93

3.2.2 Beliggenhet

3.2.2.1 Innledning

I forbindelse med boligens art er det naturlig å se på hvilken betydning eiendommens beliggenhet har i helhetsvurderingen.

Det knytter seg to problemstillinger til eiendommens beliggenhet som fremstillingen vil ta for seg: **Avstanden fra egen bolig til fritidsboligen** og **det geografiske området fritidsboligen ligger i.**

3.2.2.2 Avstand fra egen bolig

Et tradisjonelt syn er at en ofte tenker på fritidsboligen som et sted på fjellet eller ved sjøen som man må reise noen timer for å komme til. Det må derfor undersøkes om det finnes et krav om at fritidseiendommen må ligge en viss avstand fra skatteyters faste bolig, eller om fritidsboligen i prinsippet kan være naboleiligheten til skatteyters leilighet på Tjuvholmen.

I § 9-3 fjerde ledds ordlyd fremgår det ikke at det foreligger noe ”avstandskriterium”. Bestemmelsens forarbeider Ot.prp. nr. 4 (1986-87) berører heller ikke denne problemstillingen.

I den juridiske litteraturen hevder Zimmer og Aarbakke tilsynelatende at avstand mellom skatteyters boliger er uten betydning.²⁸ Det samme går frem av Lignings ABC, der det heter at det ikke ”*ligger... avgjørende begrensninger i forhold til...plassering av den.*”²⁹

Videre skulle likningstekniske hensyn tilsi at avstand ikke er et relevant kriterium i helhetsvurderingen. Det vil være vanskelig for likningsmyndighetene å avgjøre om man står overfor en fritidsbolig basert på avstanden mellom den faste boligen og fritidsboligen. Det ville videre være vanskelig og veldig upraktisk å trekke opp en grense for hvor langt fra hverandre de forskjellige boligene skulle vært plassert.

Reelle hensyn tilsier at avstand fra egen bolig ikke skal tillegges vekt i helhetsvurderingen. Den juridiske litteraturen legger det til grunn.

²⁸ Zimmer (2014) s. 251 og Aarbakke (1990) s. 93

²⁹ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.5

Problemstillingen var sentral i Gulating lagmannsretts dom inntatt i **Utv. 2006 s. 1275 (Osen-dommen)**. Saken gjaldt *løpende beskatning*, men lagmannsretten bygget på at fritidsboligbegrepet er det samme for reglene for løpende beskatning som for gevinstbeskatning.

Skatteyder, Reidar Osen, hadde fast bolig i Nedre Fjellsmauet i Bergen sentrum. På slutten av 1990-tallet kjøpte han en leilighet på Måseskjæret litt utenfor Bergen sentrum, et par kilometer unna hans faste bolig. Ved ligningen krevde skatteyder at leiligheten skulle lignedes som fritidseiendom, etter reglene i dagjeldende § 7-1, jf § 7-10.

Lagmannsretten slo fast at spørsmålet om leiligheten var fritidsbolig ville bero på en helhetsvurdering.

Vedrørende avstandsspørsmålet la lagmannsretten til grunn at det var 40 minutters gange mellom de to leilighetene, og uttalte at den så avstanden som *”et relevant kriterium”*, men at denne ikke kunne være til hinder for at boligen på Måseskjæret kunne anses som fritidsbolig. Lagmannsretten argumenterte for sitt syn i et historisk perspektiv. Den viste til Boligkomiteens undersøkelser i NOU 1973:3, som hadde avdekket at det historisk hadde vært ganske vanlig med kort avstand mellom fast bolig og fritidsboligen.

At det historisk har vært vanlig med kort avstand mellom disse er ikke vanskelig å forstå, da fremkommeligheten og transportmuligheter begrenser seg desto lenger tilbake i tiden en går. I fagnotatet *”Fritidsboligfenomenet i Norge”* som ble utarbeidet på oppdrag av Kommunal- og regionaldepartementet (nå Kommunal- og moderniseringsdepartementet) i 2008 fremgår det at de fleste har en relativt kort avstand til fritidsboligen sin.³⁰ Når en stor del av fritidsboligbrukerne har kort avstand til fritidsboligen sin, er dette noe skattemyndighetene og domstolen må ta hensyn til.

Det samme synet ble lagt til grunn i Oslo tingretts dom inntatt i **Utv. 2012 s. 463**. Retten uttalte:

”[V]erken reiseavstanden eller reisetiden mellom Geithusvegen 9 og den faste bolig i Washingtons vei 4 i seg selv er til hinder for at Geithusvegen kan ha hatt karakter av fritidsbolig”.

Dommene fra Gulating lagmannsrett og Oslo tingrett kan tas til inntekt for at avstand fra den faste boligen ikke er avgjørende for om eiendommen er fritidsbolig eller ikke.

³⁰ Norsk senter for bygdeforskning (2008) s. 18

Problemstillingen var også oppe i Gulating lagmannsretts dom inntatt i **Utv. 2010 s. 603 (Svartediksvæien 7-dommen)**. Lagmannsretten viste til tingrettens dom der skatteytters faste bolig og påståtte fritidsbolig ble beskrevet. Skatteytters faste bolig ble beskrevet som generasjonsbolig, litt utenfor Bergen. Boligen lå i et villaområde, hadde stor hage, og det var kort avstand til friluftsområder.

Den påståtte fritidsboligen lå på sin side i et villastrøk nær Bergen sentrum (Svartediksvæien 7). Den hadde litt mindre hage og var innredet med to mindre hybler som ble benyttet av skatteytters to barn da de studerte. Også denne eiendommen hadde kort vei til friluftsområder.

I saken var avstanden mellom de to boligene omkring 15 minutters kjøring med bil. Lagmannsretten uttalte:

”Lagmannsretten legger også en viss vekt på den korte avstanden mellom den faste boligen og eiendommen i Svartediksvæien. Det legges til grunn at det kun er tale om ca et kvarters kjøring mellom de to eiendommene. At en ikke ubetydelig del av fritidseiendommene ligger innenfor en lignende avstand slik anført av ankende part og med henvisning til ovennevnte NOU, endrer ikke dette.”³¹

Den korte avstanden ble dermed brukt som et støtteargument mot skatteyter i helhetsvurderingen lagmannsretten foretok. I motsetning til **Osen-dommen**, der avstanden var kortere enn i **Svartediksvæien 7-dommen**, ble altså den relativt korte avstanden mellom skatteytters faste bolig og fritidsbolig noe som talte mot skatteytters sak.

Dette er tilsynelatende i strid med det som er lagt til grunn ovenfor, og med de andre sakene som det er referert til.

Spørsmålet blir således hvorfor avstanden mellom den faste boligen og fritidsboligen ble et argument mot at eiendommen i Svartediksvæien ikke var en fritidsbolig.

Det følger av Finansdepartementets brev inntatt i **Utv. 1989 s. 754**, der saksforholdet var om en byleilighet i Oslo kunne anses som fritidsbolig, at det vil foreligge en begrensning av bevismessig art ved vurderingen om en eiendom er fritidsbolig eller ikke. Det fremgår at jo mer atypisk fritidsboligen er fra den tradisjonelle hytta på fjellet, desto ”mer nærliggende vil den

³¹ Utv. 2010 s. 603

motsatte presumsjon være, nemlig at boligen i det vesentlige eies som en kapitalplassering og et verdistigningspotensiale.” Dette synspunktet er også inntatt i Lignings ABC.³²

En rimelig antakelse blir dermed at grunnen til at avstands-argumentet får forskjellig betydning i de to sakene, er at lagmannsretten i Svartedikerveien 7-dommen ikke overbevises av skatteyters fremstilling av de faktiske omstendighetene i saken. Når retten ikke overbevises, vil argumenter som avstand lettere inngå som en del av helhetsvurderingen.

Konklusjonen må etter dette bli at avstanden mellom skatteyters faste bolig og fritidsbolig som utgangspunkt ikke skal ha betydning for helhetsvurderingen. Avstanden kan imidlertid få noe betydning i tvilstilfellene der eiendommen bærer mer preg av å være et kapitalobjekt for eieren, som illustrert i Svartedikerveien 7-dommen.

3.2.2.3 Det geografiske området

I tilknytning til fritidsboligens beliggenhet blir spørsmålet hva slags innvirkning det geografiske området fritidsboligen ligger i har på helhetsvurderingen

Skatteloven § 9-3 fjerde ledd nevner ingen slik vurdering, og forarbeidene tar ikke opp problemstillingen.

Som nevnt tidligere hevder både Zimmer og Aarbakke at det ikke spiller noen rolle hvor eiendommen ligger.³³ Dette synet ser også ut å være lagt til grunn i Lignings ABC. Det fremgår imidlertid i boken at ”[t]ypiske fritidseiendommer er hytter og landsteder”³⁴, noe som tilsier at det geografiske området fritidsboligen ligger i kan ha betydning, ettersom denne typen eiendommer normalt ligger utenfor mer urbane strøk.

Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1989 s. 754 peker i retning av at det vil være en presumsjon for at en leilighet i byen ikke vil være en fritidsbolig, og at det er opp til skatteyter å godtgjøre at eiendommen er fritidsbolig i et slikt tilfelle.³⁵

Problemstillingen var oppe i de to lagmannsrettsdommene, Osen-dommen og Svartedikerveien 7-dommen, som er omtalt ovenfor.

³² Lignings ABC 2014: Bolig - realisasjon pkt. 6.2.5

³³ Zimmer (2014) s. 251 og Aarbakke (1990) s. 93

³⁴ Lignings ABC 2014: Bolig - realisasjon pkt. 6.2.1

³⁵ Utv. 1989 s. 754

I **Osen-dommen** lå skatteyters bolig på Måseskjæret, noen minutters gange utenfor Bergen sentrum. Lagmannsretten viste til salgsprospektet, der leilighetene ble beskrevet som leiligheter med *”unik og skjernet beliggenhet”*, og retten sluttet seg til argumentet om at beliggenheten ga leiligheten preg av å være fritidsbolig.³⁶

I **Svartedikerveien 7-dommen**, der lagmannsretten mente villaen ikke var fritidsbolig, var forholdene at den påståtte fritidsboligen lå i et etablert boligstrøk ikke langt unna Bergen sentrum. I helhetsvurderingen lagmannsretten la til grunn var dette noe som talte i negativ favør av skatteyter, ettersom det i denne saken ikke var tale om noen *”typisk fritidseiendom”*.³⁷

Spørsmålet var også oppe i Hallingdal tingretts dom inntatt i **Utv. 2005 s. 1145**. Skatteyter kjøpte i 1984 en eiendom på 4 da tomt med en hallingstue, et stabbur og en uthusbygning, der retten kom til at eiendommen var en fritidsbolig.

Skattemyndighetene anførte at eiendommen lå i et landbruksområde med gårdsbruk og bolig-eiendommer. Det var heller ingen typisk fritidsbebyggelse i området. Eiendommen kunne derfor etter skattemyndighetenes syn ikke være en fritidsbolig. Retten aksepterte at området var et lite typisk fritidsbolig-område, men dette kunne etter rettens syn ikke frata boligen status som fritidsbolig.

Dommene det er vist til dreier seg om atypiske eiendommer i fritidsbolig-forstand. En leilighet i Bergen sentrum, en villa i nærheten av Bergen sentrum og et gårdsbruk der bebyggelsen rundt ikke var typiske fritidsbebyggelse. Felles for alle er at beliggenhetsargumentet ikke på noen måte er avgjørende for utfallet i dommene. Området eiendommen ligger i blir imidlertid støtteargumenter i den ene eller den andre retningen i tre uklare tilfeller.

Konklusjonen må etter dette bli at det geografiske området som kriterium i helhetsvurderingen ikke kan ha nevneverdig betydning. Den nevnte teorien støtter dette synet. I de tilfeller domstolen legger vekt på det geografiske området, brukes det ikke som et tungt argument, og forklaringen på at det brukes som et argument henger nok her også sammen med at domstolen ikke er overbevist om at eiendommen ikke er et kapitalobjekt.

³⁶ Utv. 2006 s. 1275

³⁷ Utv. 2010 s. 603

3.2.3 Eiendommens "kvaliteter"

I tilknytning til eiendommens art blir spørsmålet om det kan stilles opp som et relevant kriterium i helhetsvurderingen at fritidsbolig har visse kvaliteter både for 1) fritidsboligen isolert sett og 2) i forhold til skatteytters faste bolig. Punkt 2) behandler jeg i pkt. 3.2.4.

Med "kvaliteter" mener jeg om fritidsboligen er tilrettelagt med funksjoner og egenskaper som gjør den egnet til å være fritidsbolig.

For det første blir spørsmålet om det etter loven er et krav om at fritidsboligen har noen minimumskvaliteter.

Skatteloven § 9-3 fjerde ledd gir ikke veiledning, og annet enn å gi anvisning til helhetsvurderingen går heller ikke forarbeidene inn på spørsmålet. Så vidt jeg kan se, er spørsmålet heller ikke tatt opp i den juridiske litteraturen.

Lignings ABC taler for at ligningsmyndighetene vil kreve at eiendommen har visse minimumskvaliteter: "... et naust, som ikke er innredet for overnatting...falle[r] utenfor reglene om fritidseiendom".³⁸ Ligningsmyndighetene stiller opp et krav om at fritidsboligen minimum må være innredet for overnatting for at den skal falle innenfor bestemmelsen. Det er ikke gitt hva som ligger i "innredet", men det kan virke som om ABC-en legger opp til et krav om en form for fast overnattingsmulighet.

Spørsmålet har vært oppe i rettspraksis. I dommen fra Gulating lagmannsrett inntatt i **Utv. 2000 s. 68** var spørsmålet om en eiendom med en falleferdig hytte kunne anses som fritidsbolig. Skattemyndighetene anførte om hyttens dårlige stand:

"Hovedrommet har stått uten gulv. Det kan ikke ha vært brukt til annet enn et krypinn som ved bruk av et telt... I tillegg kommer at strømabonnementet ble sagt opp. Pumpen til brønnen var koplet ut. Bygningen var saneringsmoden og arrangementene som [skatteyter] gjorde var preget av midlertidighet i påvente av at hytten skulle rives."

Beskrivelsen tilsier at hytten var i meget dårlig stand. Retten tok imidlertid ikke hensyn til skattemyndighetenes anførsel og fant at eiendommen, til tross for den dårlige standen, falt inn under § 9-3 fjerde ledd (da § 43 andre ledd f).

³⁸ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.1

Gulating lagmannsretts dom anlegger dermed et syn på hvilke minimumskvaliteter som kreves på eiendommen som tilsynelatende er mildere enn normen som fremgår av Lignings ABC. Spørsmålet fremstår for meg noe usikkert ettersom det ikke er mange kilder å støtte seg på, men både dommen og ABC-en viser at kravene til minimumskvaliteter ikke er strenge. Reelle hensyn tilsier også at kravene ikke kan være strenge så lenge eieren selv har brukt eiendommen som en fritidsbolig.

For det andre blir spørsmålet om fritidsboligen må kunne tilby ”fritidsaktivitetskvaliteter” for at den skal falle innenfor bestemmelsen.

For folk flest ligger det nok et krav om at fritidsboligen skal kunne tilby visse kvaliteter, som friluftsområder, nærhet til sjø og hav eller muligheten til å gå på ski om vinteren, for at den skal benyttes som fritidsbolig. Noe av poenget med å ha en fritidsbolig er å komme seg vekk fra hverdagens stress, for å kunne koble av å drive med typiske fritidsaktiviteter.

Bestemmelsen eller forarbeidene tar ikke opp problemstillingen, og den omtales ikke i litteraturen eller Lignings ABC.

I **Osen-dommen** uttalte lagmannsretten at leiligheten på Måseskjæret hadde en ”*rekke av de kvaliteter som var vanlige for hytteeiendommer langs kysten.*”³⁹ Det fremgår av domsgrunnene at retten blant annet la vekt på at leiligheten hadde enestående utsikt over fjorden, det skulle bygges både båthavn og utendørs svømmebasseng, og det skulle lages en badestrand.

Motsatt bruker lagmannsretten i **Svartedikerveien 7-dommen** mangelen på ”fritidsaktivitetskvaliteter” som et argument i skatteytters disfavør. Lagmannsretten uttalte at villa-eiendommen ikke kunne tilby nevneverdige kvaliteter som gjorde den at den kunne anses som fritidsbolig.⁴⁰

Det fremgår i begge dommene at kriteriet ”fritidsaktivitetskvaliteter” er noe retten tar stilling til, og det kan virke som om kriteriet har betydning for resultatet i noen grad.

På den andre siden taler reelle hensyn mot at muligheten til å gjøre fritidsaktiviteter på eiendommen skal få betydning i helhetsvurderingen. Selv om de fleste har en nokså lik tanke om hva som regnes som fritidsaktiviteter i tilknytning til fritidsboliger og fritidsboligbruk, betyr det ikke nødvendigvis at det har samme mening for alle. En fritidsaktivitet kan for eksempel

³⁹ Utv. 2006 s. 1275

⁴⁰ Utv. 2010 s. 603

for noen være å dra på teater i byen, noe som tilsier at man ikke kan anlegge en generell mal for hva som er ”fritidsaktivitetskvaliteter”.

Problemstillingen er i liten grad behandlet i rettskildene, bortsett fra noen få saker. Som vist ble det i to av disse sakene lagt vekt på kravet. På den annen side taler reelle hensyn mot et slikt krav. Bakgrunnen for at kriteriet ble tatt opp i de to nevnte dommene kan være at eiendommene det var tale om var lite typiske fritidsboliger, slik at kravet til sannsynliggjøring øker for skatteyter. Konklusjonen må etter dette bli at det ikke kan stilles som et generelt krav om at eiendommen skal ha visse kvaliteter som gjør den egnet til å være fritidsbolig, men det kan i tvilstilfellene tenkes at domstolen legger noe vekt på kriteriet fordi eiendommen fremstår som et kapitalobjekt.

3.2.4 ”Relative forskjeller”

Vi ser stadig, i takt med økt levestandard, at fritidsboligene folk skaffer seg både blir større enn tidligere, og at de får funksjoner og egenskaper som vanlige boliger. Utviklingen på fritidsboligfronten har gått så langt at fritidsboligene ikke sjeldent overgår eiernes faste bolig. Hytter som før var små koier på fjellet har nå blitt til villaer og herskapsrus.

Spørsmålet blir om den relative forskjellen på skatteyters bolig og fritidsbolig kan stilles opp som et relevant kriterium i helhetsvurderingen.

Verken lovteksten eller forarbeidene er inne på problemstillingen. Veiledning finnes heller ikke i den juridiske litteraturen eller i Lignings ABC.

Det finnes eksempler på at problemstillingen er behandlet i domstolen. I **Svartedikerveien 7-dommen** dreide saken seg om en villa i et villaområde, som skatteyter påsto var en fritidsbolig. Vedrørende den relative forskjellen mellom skatteyters faste bolig og fritidsboligen uttalte lagmannsretten:

”Dertil kommer at eiendommen ikke kan ses å tilby kvaliteter som i nevneverdig grad er annerledes enn de ankende part har tilknyttet sin faste bolig. Både hage, solforhold, plass og trafikk-/støyforhold oppfattes i stor grad å være nokså like på de to eiendommene.”⁴¹

⁴¹ Utv. 2010 s. 603

Nok en gang tar lagmannsretten opp faktorer som retter seg mot eiendommens art. Denne gangen peker retten på at eiendommene kan tilby de samme kvalitetene. Hadde eiendommen vært plassert på et hytteområde på Hafjell eller på Tjøme, hadde nok lagmannsretten ikke satt spørsmålstegn ved at villaen i Svartediksvæien 7 var for lik skatteyers faste bolig. Men det at boligen var et tilfelle utenfor malen, gjør at kravet til sannsynliggjøring øker for skatteyer. Igjen viser lagmannsretten at den ikke er overbevist om at villaen ikke er et kapitalobjekt for skatteyer, og legger til grunn faktorer det kan virke lite relevant å legge vekt på.

Likningstekniske hensyn tilsier at relative forskjeller ikke bør stilles opp som et relevant kriterium i vurderingen. Det hadde både vært ressurskrevende og tidkrevende for likningsmyndighetene å foreta en sammenligning av skatteyers hus og hytter. Videre vil det være urimelig for skatteyer som har en fritidsbolig som ligner på den faste boligen å bli gevinstbeskattet av denne grunn.

Det vil imidlertid ikke være til å unngå at forskjellene mellom boligene i enkelte tilfeller vil være et tema som blir tatt opp i en gevinstbeskatningssak. Særlig der det dreier seg om atypiske fritidsboliger, vil dette trekkes frem av skattemyndigheten, og være et moment mot skatteyers sak.

Konklusjonen må etter dette bli at de relative forskjellene mellom skatteyers faste bolig og fritidsboligen i utgangspunktet ikke bør tillegges vekt i helhetsvurderingen. Svartediksvæien 7-dommen er imidlertid et eksempel på det jeg tidligere pekte på gjennom Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1989 s. 754: Jo mer eiendommen fraviker fra det ”normale”, desto mer nærliggende vil det være å anta at eiendommen er en kapitalplassering i investeringsøyemed, og desto mer vil domstolen lene seg på argumenter som taler mot at eiendommen er en fritidsbolig.

3.3 Spesielt om noen typer eiendommer

3.3.1 Tomt

Det er nødvendig å trekke grensen mot realisasjon av tomt.

Gevinst ved realisasjon av tomt er skattepliktig. Dette fremgår av skatteloven § 9-3 åttende ledd a., jf § 5-1 andre ledd.

Spørsmålet blir når realisasjon av fritidsbolig må anses som realisasjon av tomt.

Ved tolkning av tomte-begrepet som oppstilles i bestemmelsen, må § 9-3 åttende ledd a. første og andre punktum sees i sammenheng.⁴² Det fremgår i andre punktum at avgjørende for om en står overfor en tomt er eiendommens *egnethet* til å være tomt, og om *vederlaget* som er gitt gjenspeiler denne egnetheten til å være tomt. Det fremgår i teorien at det er usikkert om vilkårene som oppstilles i andre punktum er nødvendige for at det skal foreligge tomt etter første punktum.⁴³ Der begge vilkårene er oppfylte vil imidlertid tomtsalg foreligge.

Det vil her være tale om eiendom med bebyggelse, men hvor bebyggelsen er så liten eller dårlig at det blir spørsmål om hele eller deler av gevinsten likevel skal skattlegges, selv om eiendommen er brukt som fritidsbolig og i utgangspunktet skulle være fritatt for gevinstbeskatning.

Vederlaget

Det følger av skatteloven § 9-3 åttende ledd andre punktum at det foreligger tomtsalg dersom *”det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til [annet] formål”* (enn fritidsbolig).

Det rettslige spørsmålet blir således hvordan vederlaget kan bestemme muligheten til å benytte grunnen til et annet formål.

Det fremgår av Zimmer at vederlaget ved realisasjonen av eiendommen er avgjørende for om en står overfor et tomtsalg fordi dette kan indikere at det ligger et utbygningspotensial på eiendommen.⁴⁴ Tomten kan utnyttes mer intensivt og da blir grunnen mer verdt.

Spørsmålet om et (fritids)boligsalg i realiteten har vært et tomtsalg har vært oppe i flere saker for Høyesterett. I Høyesteretts dom inntatt i **Rt. 1991 s. 207**, som gjaldt tomtebeskatning ved salg av Hjerteøyene utenfor Bodø, formuleres prisvurderingen slik:

”det avgjørende spørsmål er om den pris grunneierne fikk...ville blitt vesentlig lavere hvis man på salgstiden måtte se helt bort fra muligheten for utbygging.”

Konklusjonen blir etter dette at dersom eiendommen selges for det den ville bli solgt for som fritidsbolig, foreligger det i utgangspunktet ikke tomtsalg – prisen må være høyere.

⁴² Stoveland, Rettsdata, Skatteloven, note (747)

⁴³ Zimmer (2014) s. 253 og Stoveland, Rettsdata, Skatteloven, note (747)

⁴⁴ Zimmer, forelesning høst 2013 (31.10)

Eiendommens egnethet

I tillegg til prisen må det etter § 9-3 åttende ledd a. også tas stilling til eiendommens egnethet til å være tomt. Det følger av bestemmelsens andre punktum:

”Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v.”

Det oppstår dermed to problemstillinger: Det kan ved realisasjon av en fritidsbolig oppstå spørsmål om det i realiteten er realisert en tomt 1) der grunnen bare er delvis bebygd eller 2) der den opprinnelige bebyggelsen må sees bort fra.

1) Der grunnen bare delvis er bebygd blir spørsmålet om den resterende grunnen som ikke er bebygd skal bli gjenstand for tomtebeskatning, eller om hele eiendommen skal det.

En naturlig tolkning av åttende ledd a. sett i sammenheng med skattefritakene som finnes i resten av bestemmelsen (bolig, fritidsbolig), skulle tilsi at for eksempel fritidsboligen samt det arealet som naturlig hører med (hage og lignende) ved realisasjon vurderes på grunnlag av § 9-3 fjerde ledd. Videre må det overskytende arealet, som kan være gjenstand for utparsellering, bli tomtebeskattet.

I Høyesteretts dom inntatt i **Rt. 1964 s. 1241(Ommang)** var spørsmålet oppe. En eiendom på 10 mål på Elverum var solgt og Høyesterett kom til at det var grunnlag for tomtebeskatning. Høyesterett la til grunn at den del av eiendommen som går utover en naturlig arrondert tomt skal være gjenstand for gevinstbeskatning.

Saken inntatt i **Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau)** gjaldt salg av en fritidseiendom. Eiendommen til Midtskau var på 12 dekar med strandlinje. Avstanden fra bebyggelsen til strandlinjen var 50 meter. 9 dekar ble av ligningsmyndighetene ansett som tomt. Høyesterett tok utgangspunkt i skjønnstemaet som fremgikk av Ommang-dommen, men det måtte også skje en konkret vurdering ut i fra omstendighetene og opphevet ligningen. Høyesterett mente at ligningen ville medføre at eiendommen fikk *”en uheldig utforming ned til stranden”*. Videre uttalte retten på side 1245:

”Det dreier seg om et sommersted hvis bruksverdi og dermed korresponderende omsetningsverdi i vesentlig grad er knyttet til kontakten med stranden og sjøen, muligheten for båt plass, brygge og bade plass, adgangen til fritt og usjenert opphold på eiendommen i friluft i sommerlige former.”

Ved ikke å dele opp eiendommen ville Midtskau motta et vederlag som var i samsvar med den alminnelige fritidsboligetterspørselen, noe som tilsa at det ikke dreide seg om et tomtesalg.

Høyesterett fastslo at der det ubebygde arealet er avgjørende for eiendommens nytte- og bruksverdi, og dermed for salgsverdien, vil det som utgangspunkt ikke dreie seg om et tomtesalg, selv om arealet er ubebygde.

Der det dreier seg om delvis bebygd grunn ser derfor konklusjonen ut til å være at utgangspunktet for vurderingen er at den delen av fritidseiendommen som går utover en naturlig arondert ikke omfattes av fritaket i skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Det må allikevel foretas en konkret vurdering eiendommen der en ser på om det ubebygde arealet utgjør en del av eiendommens bruksverdi, og om vederlaget er i samsvar med den alminnelige etterspørselen for denne typen eiendommer.

2) Det kan også foreligge et tomtesalg i tilfelle der eiendommen anses fullt bebygd, men der bebyggelsen etter omstendighetene må sees bort fra. Spørsmålet blir således hvordan en slik grense skal trekkes.

Også denne problemstillingen har vært oppe for Høyesterett.

Dette var tilfellet i Høyesteretts dom inntatt i **Rt. 1977 s. 1264** der skatteyder ble gevinstbeskattet for salget da kjøperen rev ned det eksisterende bolighuset og bygget et nytt forretningsbygg på eiendommen. Høyesterett uttalte på sidene 1268-1269 om dagjeldende § 9-3 åttende ledd a.:

”Formålet med tomtebeskatningsregelen er å få beskattet den gevinst som ved tomtesalget viser seg å være ervervet som følge av den utvikling som foregår i strøk hvor behovet for bygge tomter er et fremherskende trekk”.

Retten uttalte for det første at det var et vilkår for tomtesalg at bebyggelsen ikke påvirket eiendommens omsetningsverdi.

For det andre måtte det foretas en konkret sammensatt vurdering:

”...om det ved en total bedømmelse av alle omstendigheter må anses som en økonomisk rimelig og påregnelig mulighet at en kjøper av eiendommen til dens pris i handel og vandel vil beholde eiendommen i det vesentlige uforandret med hensyn til bruk og bebyggelse. Dette skjønn... må da ta i betraktning både strøkets karakter og utvikling.

tempoet og styrken i denne utvikling og den påstående bebyggelses preg, tilstand og utviklingsmuligheter, uttrykt blant annet i forrentningsevnen. Og dette skjønn må ikke ha et for kortsiktig perspektiv.” (s. 1269)

Høyesterett kom i dette tilfellet til at det forelå et tomtesalg. Det dreide seg om en saneringsmoden bebyggelse midt i Tromsø sentrum som ble revet ned og erstattet med kontorbygg. Sett i forhold til prisen som var gitt, strøkets utvikling og den saneringsmodne bebyggelsen var det etter Høyesteretts syn realistisk at selger måtte forutse at kjøper ville føre opp et forretningsbygg på eiendommen.

Dette synet ble fulgt opp i dommen inntatt i **Rt. 1993 s. 480** der Høyesterett kom til at det ikke forelå tomtesalg etter en konkret vurdering. I denne saken dreide det seg om en fritidseiendom på 858 kvm. På eiendommen var det bygd en 60 kvm hytte. Kjøperen rev hytta og bygde en enebolig på eiendommen.

Høyesterett uttalte at bebyggelsen fremsto som en fritidsbolig som i mange år fremover kunne tjene sitt formål. Strøket var et grenseområde mellom et hytteområde og et boligområde. I tillegg gjenspeilte prisen som var gitt omsetningsverdien for fritidseiendommer. At kjøper ville rive bebyggelsen kunne ikke anses påregnelig for skatteyter.

Konklusjon ser etter dette å være at dersom fritidsboligen anses fullt bebygd kan det likevel bli tale om tomtesalg ved realisasjon. Dette må avgjøres ut i fra en konkret sammensatt vurdering, der strøkets utvikling over en lengre periode er et sentralt moment. Videre må det faktum at kjøper rev og førte opp en ny bebyggelse vært en påregnelig følge for skatteyter, og til slutt at bebyggelsen ikke påvirket eiendommens omsetningsverdi.

3.3.2 Næringseiendommer

Grensen må også trekkes mot næringseiendommer.

Gevinst ved realisasjon av næringseiendom er fullt ut skattepliktig jf skatteloven § 5-1 andre ledd.

Spørsmålet blir å avgjøre når en fritidsbolig har karakter av være næringseiendom.

Zimmer tar opp grensedragningen i sin lærebok, og hevder at grensen sannsynligvis må trekkes på samme måte som for spørsmålet der det foreligger virksomhet.

Det rettslige spørsmålet blir dermed å fastsette rammene for virksomhetsbegrepet.

Virksomhetsbegrepet fremgår en rekke steder i loven (blant annet i §§ 5-1 første ledd og 5-30), men defineres ikke. Det er generelt antatt at begrepet virksomhet er å drive en aktivitet med økonomisk karakter, som må ha et visst omfang og varighet, og som drives for skatteytters egen regning og risiko.

Det følger av Zimmer at ”aktivitet” skal forstås meget vidt, og byr ikke på problemer for den foreliggende problemstillingen.⁴⁵ At virksomheten må ha et visst omfang knytter seg til avgrensningen mot avkastning på kapitalplassering⁴⁶. At den må ha en viss varighet knytter seg til grensen til for eksempel flere kjøp og salg av eiendommer.

Sentralt for problemstillingen – når en fritidsbolig må anses for å være næringseiendom – er at aktiviteten må ha *økonomiske karakter*. Hvor denne grensen går, ble trukket opp i Høyesteretts dom inntatt i **Rt. 1985 s. 319 (Ringnes-dommen)**.

I Ringnes-dommen hadde Ringnes eid en jordbrukseiendom siden 1972. Jordbrukseiendommen var relativt liten, 40 dekar hvorav 20 var innmark. Ringnes drev gården frem til 1979, og gården gikk i flere av årene med underskudd. Spørsmålet i saken var om Ringnes kunne kreve underskuddet fradratt. Dette berodde på om jordbruket var å anse som virksomhet.

Om jordbruket kunne anses å være virksomhet uttalte Høyesterett på side 323:

”Det sentrale i virksomhetsbegrepet...er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt.”

Eier skatteyter eksempelvis en eiendom han bruker som fritidsbolig, samtidig som eiendommen har skogforekomster som han/hun høster, behandler og selger videre, vil spørsmålet om eiendommen er en fritidsbolig eller en næringseiendom ved eventuell realisasjon bero på om salget av den høstede skogen objektivt er egnet til å gå med overskudd. Det er også et vilkår at salget av den høstede skogen potensielt kan gå med overskudd over noe tid.

3.4 Konklusjon eiendommens art

Ovenfor er det behandlet flere problemstillinger som knytter seg til eiendommens art. Gjennomgående har konklusjonen vært at kriterier som knytter seg til fritidsboligens utseende og

⁴⁵ Zimmer (2014) s. 138

⁴⁶ Lindsjörn (2008) s. 4

kvaliteter ikke bør legges stor vekt på når en skal avgjøre om eiendommen er fritidsbolig eller ikke.

Avhandlingen har imidlertid vist gjennom domstolspraksis at faktorer som går på eiendommens art kan få betydning i saker der det har knyttet seg tvil til om eiendommen er fritidsbolig eller kapitalobjekt. Særlig gjennom Osen- og Svartedikerveien 7-dommene ser en hvordan argumenter som går på eiendommens art får betydning for om eiendommen anses for å være fritidsbolig eller kapitalobjekt for skatteyter.

4 Bruken av eiendommen

4.1 Innledning

Til nå har spørsmålene dreid seg om det kan stilles krav til selve eiendommen i forbindelse med beskatning eller unntakelse fra beskatning ved realisasjon av fritidsbolig.

Det følger av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at gevinst er unntatt fra skatteplikt når eieren ”har brukt” eiendommen som egen fritidsbolig.

Bruken av fritidsboligen kan skje i mange former, og i det følgende skal drøftelsen ta for seg spørsmål knyttet til dette. Første skal jeg ta for meg eierens egen bruk bruk. Deretter tar jeg for meg andres bruk av fritidsboligen. Til slutt skal jeg ta for meg noen utvalgte problemstillinger knyttet til bruken.

4.2 Eiers bruk

Det følger som nevnt at det er et vilkår etter skatteloven 9-3 fjerde ledd at ”eieren har brukt” eiendommen som fritidsbolig.

Særlig to problemstillinger gjør seg gjeldende i tilknytning til eierens bruk: for det første oppstår det et spørsmål om hva og hvordan – *bruksmåten*. For det andre oppstår det spørsmål om når eller hvor ofte denne bruken skjer – *brukens intensitet*.

4.2.1 Innledning - brukens lengde

For å oppnå skattefri gevinst krever loven at eieren ved realisasjon har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst *fem av de siste åtte* år før realisasjon.

4.2.2 Bruksmåten

Problemstillingen blir dermed å avgjøre om det finnes innholdsmessige krav for hvordan eieren av fritidsboligen skal bruke den.

Det følger av skatteloven § 9-3 eieren må ha brukt eiendommen som fritidsbolig. En normal språklig forståelse av dette tilsier at eieren må bruke eiendommen på fritiden. Noe særlig veiledning videre gir ikke lovteksten.

Forarbeidene gir noe indirekte uttrykk for hvordan skatteyteren skal bruke fritidsboligen i første setning i delen om fritidsboliger. Der heter det:

*”Fritidsbolig som skatteyteren bruker til **private formål** (min utheving) står i en mellomstilling mellom andre boliger og andre boligeiendommer”.*⁴⁷

En alminnelig språklig forståelse av ”private formål” kan tyde på at fritidsboligen ikke kan brukes til arbeids-, nærings- og organisasjonsformål. Uttalelsen kan også tyde på at inntektskapende aktivitet uten å være næring, samt andre måter å tjene på eiendommen som utleie, la den stå tom og ubrukt med sikte på gevinst, er bruk som ikke omfattes av ”private formål”.

Etter Aarbakkes syn må bruken i sin karakter være en fritidsbruk.⁴⁸

Det følger av Lignings ABC at “[enhver] type eiendom...kan etter omstendighetene være fritidseiendom dersom skattyter faktisk bruker eiendommen til fritidsformål”⁴⁹ Boken gir uttrykk for at alle typer boliger kan være fritidsboliger, men bare hvis de brukes til ”fritidsformål”.

Dermed oppstår spørsmålet om hva som ligger i begrepet fritid.

Rent språklig er fritiden den tiden man har til disposisjon når man ikke arbeider, går på skole eller har andre plikter.

Zimmer hevder i sin lærebok at grensen mellom arbeid og virksomhet på den ene siden og fritidssysler på den andre siden kan trekkes ved hjelp av en aktivitets økonomiske karakter – skaper man verdier i et visst omfang (grense mot hobby) er dette ikke fritid.⁵⁰

⁴⁷ Ot. prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁴⁸ Aarbakke (1990) s. 93

⁴⁹ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.1

⁵⁰ Zimmer (2014) s. 140

Det fremgår i Lignings ABC at fritidsbruk er alt annet enn inntektsgivende aktivitet.⁵¹

I Oslo tingretts dom inntatt i **Utv. 2012 s. 463**, der saken dreide seg om en enebolig utenfor Bergen kunne anses som fritidsbolig, ble spørsmålet tatt opp. Retten stilte spørsmål om det fantes innholdsmessige krav til de fritidsaktiviteter som skatteyter utøvde i tilknytning til fritidsboligen. Retten uttalte at skillet mellom arbeid og fritid de siste årene har blitt mer og mer utvasket:

”I de senere år har også mobile tele- og dataløsninger bidratt ytterligere til å svekke eller helt viske ut skillet mellom «arbeid» og «fritid», også på den måten at mange «arbeider på hytta» både på Tjøme eller på Sjusjøen eller er tilgjengelig via smart-phone 24/7 også i ferietiden, uten at hyttas skattemessige status som fritidsbolig dermed endres.”

Retten pekte dermed på at det som tradisjonelt har vært sett på som et klart skille i begrepene ”arbeid” og ”fritid” i den moderne verden kanskje ikke er så klart. Tingretten fremholdt med andre ord at det ikke kan stilles klare innholdsmessige krav til hva fritid er, fordi folks tid har utviklet seg til å bli mer kompleks enn bare arbeidstid og fritid.

Videre kan en også generelt si at de aktivitetene man gjør når man ikke arbeider, og det formålet en har med denne tiden vil variere fra person til person. For noen er det en fritidsaktivitet å fiske, reise ut med båten, bade, sole seg, ta en tur på fjellet med eller uten ski osv. For andre kan det være å gå en tur i byen, dra på teater eller kino, eller å sitte og ta en kaffe på balkongen med venner og familie.

Konklusjon og utgangspunktet synes etter dette å være at det ikke stilles innholdsmessige krav til *hvordan* skatteyter skal bruke fritidsboligen etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Det følger av proposisjonen at fritidsboligen skal brukes til private formål, og rettskildebildet viser at grensen ut over dette er vanskelig å trekke.

4.2.3 Brukens intensitet

Den andre problemstillingen knyttet til eierens bruk, er om skatteloven § 9-3 har et krav om en viss bruksintensitet av fritidsboligen.

⁵¹ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.6

Spørsmålet om eierens bruksintensitet av fritidsboligen kan for det første formuleres som et spørsmål om hva som kreves som et minimum av eierens bruksintensitet, og for det andre et spørsmål om bruken kan bli så intensiv at den endrer fritidsboligens karakter.

4.2.3.1 Eiers minimumsbruk

Det rettslige spørsmålet i det følgende er om det er et krav etter loven at skatteyster må bruke fritidsboligen et minimum i året for at den skal anses som fritidsbolig.

Det følger av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at det er et vilkår at skatteyster *”har brukt”* fritidsboligen i minst fem av de siste åtte årene for at gevinst skal være skattefri ved realisasjon.

En normal språklig forståelse av formuleringen *”har brukt”* skulle tilsi at det nødvendigvis må være snakk en viss bruk i året som kreves av eieren, og dersom eieren ikke velger å bruke fritidsboligen et år, vil dette medføre at bruksvilkåret dette året ikke er oppfylt.

Forarbeidene tar opp problemstillingen og sammenligner bruksintensiteten av fritidsboligen med den som kreves av egen faste bolig. Det fremgår første avsnitt: *”Det stilles ikke her de samme krav til brukens intensitet,”*⁵² og videre i neste setning at *”...kravene til egen bruk er lettere å oppfylle for fritidseiendommer”*.⁵³ Til slutt fremgår det i proposisjonen, i siste avsnitt, at *”[det] stilles atskillig mindre krav til brukens intensitet[i motsetning til fast bolig].”*⁵⁴ Forarbeidene angir med dette at det stilles relativt beskjedne krav til bruksintensiteten av fritidsboligen. Det at kravet til brukens intensitet er lavere for fritidsboliger enn for faste boliger *”ligger i sakens natur”*⁵⁵, men proposisjonen gir liten veiledning om hvor grensen går.

Problemstillingen blir dermed å fastsette hvor grensen for hvor lav brukens intensitet kan være for at kravet til bruk er tilfredsstilt for ett år.

Noe veiledning kan en finne i litteraturen. Koch argumenterer for at skatteyster *”...over tid [må benytte] fritidseiendommen i rimelig omfang”*.⁵⁶ Dette samsvarer med de siterte forarbeidene, som krevde en relativ beskjeden bruk. Videre hevdes det at dette igjen beror på avstanden mellom skatteyers faste bolig og fritidsbolig. Koch mener at jo lenger avstanden er fra den faste boligen, desto mindre kan kreves av brukens intensitet.

⁵² Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁵³ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁵⁴ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁵⁵ Zimmer (2014) s. 250

⁵⁶ Koch (1993) s. 76

For det første gir ordene ”rimelig omfang” anvisning på en relativ vurdering som vil avhenge fra situasjon til situasjon, men sett i lys av forarbeidene der det fremgår at det kreves lav bruksintensitet, kan ikke kravet være stort. Dersom en tar utgangspunkt i en alminnelig arbeidstaker har denne om lag fem uker ferie i året, i tillegg til helger. På den ene siden kan ikke kreves at en bruker alle ferier og helger til bruk av fritidsboligen. På den annen side vil det neppe være nok med en helg eller to i året.

Problemstillingen var oppe i Frostating lagmannsretts dom inntatt i **Utv. 1996 s. 587**. Saken gjaldt krav om fradragsrett for tap ved realisasjon av en eiendom. Skatteyderne, to familier, hevdet at eiendommen ikke var fritidsbolig, og argumenterte blant annet med at de ikke oppfylte kravet til minimumsbruk to av årene. Lagmannsretten la til grunn at familiene hadde mellom fem og ti overnattinger på eiendommen, samt noen dagsbesøk i perioden. Retten uttalte at den beskjedne bruken i seg selv ikke kunne føre til at eiendommen gikk fra å være fritidsbolig til kapitalobjekt. Lagmannsretten la dermed til grunn at ganske beskjeden bruk av eiendommen, noen få dager i året, ville være nok til å anse eiendommen som fritidsbolig.

Det følger med dette av forarbeidene og den juridiske litteraturen at det ikke stilles store krav til brukens intensitet, og at kravet til intensiteten vil kunne variere ut i fra situasjonen. Det ble i Frostating lagmannsretts dom lagt til grunn at fem til ti dager i året var nok. Sett i lys av det foreliggende rettskildebildet, fremstår det for meg at konklusjonen ser ut til å være at vurderingen om eieren har oppfylt det som kreves av minimumsbruk av fritidsboligen vil være skjønnsmessig i den konkrete sak, men at det ikke kreves mye bruk fra skatteyder.

Videre oppstår det to spørsmål: 1) om kravet til brukshyppighet øker jo kortere avstand det er til fritidsboligen, og 2) om kravet til brukshyppighet øker ved atypiske fritidsboliger.

1) Det kan se ut til at Koch hevder at kravet til brukens intensitet må bedømmes ut i fra avstanden mellom skatteyers faste bolig og fritidsbolig, og således at *”en finnmarking som benytter sin sørlandshytte et par uker hver sommer har utvilsomt oppfylt bruksvilkåret”*.⁵⁷

Problemstillingen blir dermed om kravet til brukens intensitet øker i takt med hvor nær den faste boligen er fritidsboligen.

Verken ordlyd eller forarbeider støtter en tolkning av skatteloven § 9-3 fjerde ledd der avstanden mellom den faste boligen og fritidsboligen har betydning for brukens intensitet.

⁵⁷ Koch (1993) s.76

Likhetshensyn og forutberegnelighet for skatteyter taler mot at avstanden bør ha betydning for kravet til brukens intensitet. Det kan være vanskelig for skatteyter å forutberegne sin skattemessige posisjon dersom avstanden skal være avgjørende for hvor mye han/hun skal bruke fritidsboligen. Hvis to naboer, A og B, som bor i Asker selger sine respektive fritidsboliger som de har brukt like lite, og A får skattefri gevinst for sin fritidsbolig som ligger ved sjøen på Sørlandet, mens B skattlegges for gevinsten på sin fritidsbolig som ligger på Nesøya, vil dette være en urimelig løsning.

På den annen side taler bevismessige hensyn for at brukens intensitet bør øke jo nærmere fritidsboligen er den faste boligen. Det virker mindre overbevisende at man står overfor en fritidsbolig dersom skatteyter bruker en fritidsbolig som er i samme by som den faste boligen en eller to helger i året, enn dersom skatteyter som bor i Oslo tilbringer en eller to helger på fritidsboligen i Sør Varanger i Finnmark.

Løsningen er ikke klar, med hensyn som taler i begge retninger. Dette kan tilsi at det må foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

2) Til slutt blir spørsmålet om det stilles større krav til brukens intensitet i tilfellene der fritidsboligen er atypisk, enn de tilfellene der det dreier seg om en hytte på fjellet.

Der fritidsboligen er av mer atypisk art vil nok i praksis den bevismessige siden av bruken få stor betydning. Det er for eksempel liten grunn for ligningsmyndighetene eller domstolen uten videre å godta skatteyers påstand om at naboileiligheten på Tjuvholmen er skatteyers fritidsbolig. Selv om det faktisk er som fritidsbolig han/hun bruker leiligheten, fremstår det normalt mer sannsynlig at den er et kapitalobjekt for skatteyter. Denne oppfatningen synes lagt til grunn i Lignings ABC⁵⁸ og i Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1989 s. 754.

Konklusjonen blir etter dette at det stilles små krav til brukens intensitet av fritidsboligen. Kravet til sannsynliggjøring av bruken vil også her øke i takt med hvor atypisk fritidsboligen er.

4.2.3.2 Grensen oppad – for intens bruk

Som forespeilet blir det videre et spørsmål om hvor grensen går for når eierens bruk av fritidsboligen blir for intens.

⁵⁸ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.5

Det fremgår av forarbeidene at dersom fritidsboligen brukes på annen måte en til fritidsbruk, skal det ikke mye til for at denne bruken vil endre eiendommens karakter fra å være fritidsbolig.⁵⁹

Dette skulle tilsi at en for intens bruk av fritidsboligen lett kan føre til at eiendommen får karakter av å være skatteyters faste bolig. Dette vil imidlertid normalt ikke ha betydning, ettersom kravene til gevinstfritak er mer lempelige for fast bolig enn fritidsbolig, jf skatteloven § 9-3 andre ledd.

4.2.4 Brukshindringer

Skatteyter kan i enkelte tilfeller være forhindret fra å bruke fritidsboligen. Grunner til dette er for eksempel at arbeid eller sykdom hindrer eieren fra å få brukt den.

Det rettslige spørsmålet blir om skatteyter kan anføre at fravær i form av arbeid, sykdom eller andre grunner skal regnes som brukstid.

Det fremgår ikke av skatteloven 9-3 fjerde ledd at skatteyter har en slik mulighet. Departementet behandler spørsmålet i proposisjonen:

”Det er...ikke foreslått noen regel om brukshindringer for fritidseiendommer. Dette må ses i sammenheng med at det for slike eiendommer stilles atskillig mindre krav til brukens intensitet.”⁶⁰

Videre fremgår det i samme avsnitt:

”Dersom f.eks. sykdom eller lignende grunner gjør det vanskelig å bruke eiendommen i noenlunde normalt omfang, antar departementet at dette ikke vil frata den karakteren av skatteyters fritidseiendom.”⁶¹

På den ene siden kan det se ut til at departementet i første sitat ikke mener det er nødvendig å ha en regel om brukshindringer fordi skatteyter, på grunn av det lave kravet til brukens intensitet, i tilstrekkelig grad klarer å ivareta kravet hvis han ønsker det. Dette synet legges også til

⁵⁹ Ot.prp. nr.4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁶⁰ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁶¹ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

grunn i Lignings ABC der det fremgår at "[r]eglene om brukshindring gjelder ikke for fritids-eiendommer."⁶²

I andre sitatet fremgår det imidlertid at brukshindring i form av "sykdom eller lignende grunner" ikke vil endre fritidsboligens karakter. Uttalelsen tilsier at dersom sykdom og lignende grunner hindrer skatteyter fra å bruke fritidsboligen, kan dette anføres som brukstid.

Spørsmålet blir videre hva som menes med "lignende grunner".

En alminnelig språklig forståelse skulle tilsi at "lignende grunner", sett i sammenheng med "sykdom", kan omfatte andre uforutsette forhold som inntreffer skatteyter eller familien.

Spørsmålet er behandlet i rettspraksis for *faste boliger*, jf 9-3 andre ledd b. I motsetning til fritidsboliger følger det av denne bestemmelsen at som brukstid regnes når skatteyter er hindret fra å bruke boligen på grunn av "arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner". Videre er det et vilkår at han/hun ikke kunne eller burde være kjent med brukshindringen på ervervstidspunktet.

I Høyesteretts dom inntatt i **Rt. 2007 s. 644 (If-dommen)** tok Høyesterett stilling til "lignende grunner". I denne saken hadde skatteyter blitt fengslet fordi han hadde drevet med tyverier, helerier og bedragerier. Skatteyers faste bolig ble tvangssolgt da han satt i fengsel og gevinsten ble skattlagt fordi bruksvilkåret ikke var oppfylt. Høyesterett var enige i at straffeprosessuelle inngrep var en relevant brukshindring og uttalte:

"Jeg ser det som klart at uttrykket «lignende grunner» henspiller på dette generelle rådighetsmomentet og stiller intet krav om øvrig likhet med «helsemessige grunner»."
(premiss 45)

Med støtte i Ot.prp. nr.4 (1986-1987) mente førstvoterende at "lignende grunner" er "omstendigheter som skatteyteren ikke har rådighet over". Høyesterett kom imidlertid til at skatteyter ikke oppfylte vilkårene for brukshindring fordi skatteyter burde ha kjent til muligheten for at han skulle bli fengslet på ervervstidspunktet.

Dommen gjaldt faste boliger, men uttrykket "lignende grunner" som fremgår av de siterte forarbeidene, bør forstås likt for fritidsboliger. De samme sosiale hensynene gjør seg gjeldende også her. Dermed er det omstendigheter som skatteyter ikke har rådighet over som blir det

⁶² Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 9.4.1

avgjørende for om brukshindring kan gjøres gjeldende. Ettersom det er et lavere krav til bruksintensitet for fritidsboliger, skulle dette tilsi at det er de mer alvorlige brukshindringene som rammes. Skulle for eksempel alderdom hindre skatteyter fra å bruke fritidsboligen bør dette kunne anføres som brukstid. Det samme må kunne gjelde dersom alvorlig sykdom hos ektefelle/barn hindrer at eieren får brukt fritidsboligen.

Konklusjonen synes etter min mening å være at dersom eierens arbeid hindrer han/hun fra å bruke fritidsboligen, er dette ikke en relevant brukshindring. Departementet mener at eieren i dette tilfelle vil kunne klare å bruke fritidsboligen hvis han vil. Hindres eieren derimot fra å bruke fritidsboligen fordi sykdom eller lignende grunner er årsaken, vil dette etter omstendighetene kunne regnes som brukstid. Et slikt syn går tilsynelatende mot det som er lagt til grunn i Lignings ABC.

4.2.5 Krav om fritidsbolig ved realisasjonen?

Videre er spørsmålet om det er et krav om at fritidsboligen brukes som fritidsbolig ved realisasjonen.

Dette er et spørsmål som kan oppstå dersom skatteyter for eksempel flytter inn i fritidsboligen og begynner å bruke den som sin faste bolig, eller at skatteyter har en fritidsbolig som han/hun begynner å leie ut hele eller store deler av året.

Ordlyden i § 9-3 fjerde ledd kan tale for en løsning i begge retninger. På den ene siden kunne ordlyden "*[g]evinst ved realisasjon av fritidsbolig*" tale for at eiendommen må være fritidsbolig på realisasjonstidspunktet. På den andre siden fremgår det at eieren må ha brukt eiendommen som fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene. Forutsatt at skatteyter har brukt boligen som fritidsbolig i fem år, skulle dette bety at skatteyter har tre år han/hun kan bruke eiendommen til det han/hun vil. Ettersom tilknytningen og bruksintensiteten til fritidsboligen er mindre enn for den faste boligen, kan dette tilsi at skatteyter bør få noe betenkningstid ved eventuell realisasjon. Dessuten vil det ofte være tilfelle at skatteyter tilbringer noen uker en sommer på hytta i år 1 og selger den i år 2 uten at han/hun får brukt hytta før den er solgt. En løsning der gevinsten ikke ble skattefri fordi han ikke har brukt fritidsboligen som fritidsbolig i år 2 ser ut som en lite rimelig løsning.

Ligningspraksis kan anføres for at eiendommen ikke behøver å være fritidsbolig ved realisasjon. I **BFU 60/04** hadde et ektepar benyttet eiendommen som fritidsbolig i perioden 1992 til 2002. Etter dette og frem til realisasjon i 2004 ble boligen leid ut som helårsbolig, men etter Skattedirektoratets syn kunne det ikke være et vilkår at eiendommen fremstod som en fritidsbolig på realisasjonstidspunktet.

Løsningen på spørsmålet ser etter dette ut til å bli at fritidsboligen ikke behøver å være fritidsbolig på realisasjonstidspunktet.

4.3 Konkurrerende bruk

4.3.1 Innledning

En særlig problemstilling knyttet til bruken av fritidsboligen er *andres bruk* av den, og i hvilken grad eieren får godkjent brukstid når andre bruker den. Spørsmålet oppstår hvor hele eller en del av boligen brukes av andre enn eieren, typisk ved utleie, utlån eller kombinert bruk i et sameie.

Drøftelsen videre vil for det første ta for seg nær families bruk, for det andre spørsmål knyttet til utlån, for det tredje skal jeg ta for meg utleie og for det fjerde vil jeg ta for meg noen utvalgte spørsmål knyttet til konkurrerende bruk.

4.3.2 Nær families bruk

Det følger av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at gevinst er unntatt skattlegging ved realisasjon når "eieren" har brukt fritidsboligen.

En normal språklig forståelse tilsier at det bare er personen som faktisk eier boligen som kan oppfylle bruksvilkåret

Interessant for drøftelsen blir derfor hvordan nær families bruk av fritidsboligen er med på å oppfylle vilkåret. Spørsmålet blir således hvor utvidende dette bruksvilkåret kan tolkes, og om eierens nære familie kan oppfylle bruksvilkåret i bestemmelsen.

Med nær familie mener jeg skatteyterens 1) ektefelle, og 2) barn som hører til skatteyters husstand.

1) Skatteyters ektefelles/samboers bruk

Spørsmålet i det følgende er om ektefellens og samboerens bruk av fritidsboligen kan godskrives som brukstid for skatteyter.

Verken lovtekst eller forarbeider berører problemstillingen.

Lignings ABC støtter at ektefellenes bruk av fritidsboligen kan identifiseres med hverandre: ”Ektefeller godskrives hverandres brukstid før og under ekteskapet.”⁶³

Sosiale- og rimelighetshensyn tilsier at en slik identifisering kan skje. Ekteskap er et område der ektefellene ofte identifiseres med hverandre, der ektefellene har felles økonomi, felles eiendeler og rettigheter. At fritidsboligen brukes av den ene av ektefellene bør derfor ikke ha betydning for realitetene i ekteskapet. De samme synspunktene bør også gjelde for samboere.

Det fremstår med dette som uproblematisk at skatteyder godskrives ektefellens eller samboerens bruk av fritidsboligen.

Videre blir spørsmålet om skatteyder kan godskrives ektefellens bruk ved skilsmisse/separasjon.

Lovtekst eller forarbeider er ikke inne på problemstillingen.

Zimmer hevder at brukstid ikke godskrives i tiden etter skilsmisse, mens ektefellenes bruk i separasjonstiden trolig kan identifiseres med hverandre.⁶⁴ Lignings ABC taler også mot at identifikasjon kan skje etter skilsmissetidspunktet, men det synes som om ligningsmyndighetene vil akseptere at brukstid godskrives i separasjonstiden.⁶⁵

Rettskildebildet tilsier med dette at skatteyder får godskrevet ektefellens bruk av fritidsboligen ved separasjon, men ikke *etter* skilsmisse.

Til slutt blir spørsmålet om skatteyder kan godskrives tidligere samboers bruk av fritidsboligen.

Dette fremgår ikke av § 9-3 fjerde ledd.

Verken forarbeidene eller den juridiske litteraturen synes å ta opp spørsmålet.

For faste boliger kan samboere ved samlivsbrudd godskrives hverandres bruk dersom samboerne har *felles barn*, jf skatteloven § 9-3 andre ledd b) siste punktum. En tilsvarende regel er ikke inntatt i fjerde ledd for fritidsboliger, noe som taler for at dette ikke kan gjelde for tidli-

⁶³ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 9.4.2

⁶⁴ Zimmer (2014) s. 251

⁶⁵ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 9.4.2

gere samboers bruk fritidsboligen. Videre, ut i fra et mer til det mindre perspektiv, kan godskrivning av samboers bruk av fritidsboligen i alle fall ikke gjelde for samboere uten barn.

Dessuten gjør ikke de samme sosiale hensynene seg gjeldende på samme måte som ved godskrevet bruk ved faste boliger. Ved brudd i et samboerskap med barn vil det for faste boliger sannsynligvis være en av samboerne som må bli igjen med barna til man finner en løsning. Dette hensynet vil ikke gjøre seg gjeldende for fritidsboliger.

Konklusjonen synes dermed å bli at samboere ved samlivsbrudd ikke får godskrevet samboerens bruk av fritidsboligen.

2) Barnas bruk

Det må som utgangspunkt være klart at barn som ikke tilhører skatteytters husstand ikke kan identifiseres med skatteytters bruk. Dette vil være tale om utlån som jeg vil behandle i neste punkt.

Spørsmålet blir om skatteyter kan godskrives hjemmeboende barns bruk av fritidsboligen.

Når det gjelder skatteytters barns bruk av fritidsboligen gir rettskildene, så vidt jeg kan se, ingen veiledning.

Det kan inntre, men neppe ofte, at barna er de eneste brukerne av fritidsboligen. Barna er eksempelvis lidenskapelige skientusiaster, og reiser opp til fritidsboligen når de kan for å gå på ski. Far på sin side er alltid opptatt med forretninger, og får derfor aldri brukt fritidsboligen. Mens mor på sin side foretrekker å tilbringe fritiden sin i fritidsboligen i Spania.

Sosiale hensyn i form av det tette båndet mellom barn og foreldre kan tale for at barnas bruk kan godskrives skatteyter, og må være utslagsgivende for konklusjonen på spørsmålet.

4.3.3 Utlån

Problemstillingen videre er om skattefri gevinst ved realisasjon kan oppnås dersom skatteyter låner ut fritidsboligen sin til andre.

Det følger av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at gevinst er skattefri "*når eieren har brukt eiendommen*".

Med utlån mener jeg at skatteyster vederlagsfritt stiller fritidsboligen sin til disposisjon for andre utenfor egen husstand.

Spørsmålet blir således om skatteyster kan få godkjent brukstid i tilfelle han/hun låner ut fritidsboligen.

Det fremgår i tilknytning til en uttalelse om leie i forarbeidene at *”[d]er eiendommen...delvis brukes til andre formål, vil den lett miste preg av å være en egentlig fritidsbolig.”*⁶⁶

Uttalelsen fra forarbeidene kan tilsi at regelen i § 9-3 fjerde ledd kan forstås som at det er den sammensatte bruken av fritidsboligen som er skal legges til grunn ved helhetsvurderingen, ikke bare eierens isolerte fritidsbruk. Hvis bruken av fritidsboligen er til andre formål som overskygger eiers fritidsbruk, vil den lett miste preg av å være egentlig fritidsbolig. Noe som kan bety at eier ikke kan opptjene egen brukstid i en periode utlånet overskygger fritidsbruken.

Spørsmålet var oppe i Bergen tingretts dom inntatt i **Utv. 2014 s. 539**. A hadde arvet foreldrenes bolig i 2002, og brukte den som fritidsbolig. Da morens helse sviktet i 2004 lot A henne bo på eiendommen. Kombinert med at hun bodde på As eiendom, bodde hun noe på institusjon.

Det sentrale spørsmålet i saken var om morens bruk av boligen endret boligens karakter som fritidsbolig. Retten viste til forarbeidene og at det var en helhetsvurdering som måtte legges til grunn for om boligen kunne anses som fritidsbolig. Når det gjaldt morens bruk av boligen la retten til grunn at det var *”den helhetlige bruken”* som var avgjørende, og at det *”ikke er tvil om at annen bruk enn eiers bruk også er relevant ved vurderingen.”*

Retten la til grunn at regelen måtte forstås slik at det var eiendommen og bruken av denne som var utgangspunktet for helhetsvurderingen, ikke skatteyers isolerte bruk av boligen. Når morens bruk av boligen som fast bolig ble mer intens enn As bruk som fritidsbolig, kunne den etter rettens mening ikke anses som fritidsbolig.

Fredriksstad tingretts dom inntatt i **Utv. 2010 s. 300** gjaldt spørsmål knyttet til både utlån og utleie av fritidsbolig. Skatteyster kjøpte eiendommen som lå i Skånland kommune i Troms av sin mor i 1984. Moren disponerte boligen vederlagsfritt frem til hun døde i juni 2001. Eien-

⁶⁶ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt 4.6.3

dommen bestod av en grunnflate på 90 kvm, hvor hovedleilighet var på 73 kvm med en sokkelleilighet på 43 kvm.

Skatteyder benyttet boligen som fritidsbolig ca. 2-4 uker av året. Fra august 2003 til mai 2004 lånte hans sønn og sønnens kone hovedleiligheten som fast bolig, fordi sønnen hadde fått arbeid der.

Et av de sentrale spørsmålene i saken var om sønnens bruk av boligen fratok eiendommen karakter av å være fritidsbolig. Retten la også her til grunn en forståelse av bestemmelsen som tok utgangspunkt i den helhetlige bruken av eiendommen. Sønnens bruk av boligen som helårsbolig overskygget etter rettens mening skatteyers fritidsbruk på 2-4 uker i året.

I **BFU 94/03** var problemstillingen om skatteyers fritidsbolig som ble brukt av moren som helårsbolig kunne realiseres med skattefri gevinst etter reglene i skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Boligen bestod av tre etasjer og hadde et boareal på 160 kvm. Moren disponerte kun den ene av etasjene. Denne var på 70 kvm.

Skattedirektoratet tok utgangspunkt i forarbeidene og la til grunn at det var den helhetlige bruken av eiendommen som måtte legges til grunn i helhetsvurderingen. Selv om moren brukte under halvparten av boligen, mente skattedirektoratet at bruken var dominerende nok til at den fratok boligen karakter av å være fritidsbolig. Eiendommen var dermed ikke fritidsbolig i skatteloven § 9-3 fjerde ledds forstand.

Konklusjonen ser etter dette ut til å bli at det er den helhetlige bruken av fritidsboligen, skatteyers bruk satt opp mot andres bruk av eiendommen, som må legges til grunn dersom skatteyder låner ut fritidsboligen til andre. En slik forståelse støttes av både ordlyd, forarbeider og den nevnte praksisen.

Utlån fratrar derfor i mange tilfeller ikke fritidsboligen karakter av å være fritidsbolig dersom utlånet dreier seg om en bruk som ikke overskygger eierens fritidsbruk. I slike tilfeller vil skatteyder oppfylle kravet til bruk for denne perioden. Men der utlånet går på å benytte boligen på en måte som overskygger skatteeiers egen fritidsbruk, for eksempel som helårsbolig, kan denne bruken lett endre boligens karakter. I dette tilfellet oppfylder skatteyder ikke brukskravet som følger av § 9-3 fjerde ledd i den aktuelle perioden.

4.3.4 Utleie

Utleie av eiendom er en formuerettslig disposisjon som er vanlig og praktisk. Skatteyder eier en eiendom han/hun aldri eller sjeldent bruker og ser en mulighet til å tjene penger på det.

I de to neste punktene vil jeg for det første se på situasjonen der skatteyder leier ut fritidsboligen deler av året, og for det andre der skatteyder leier ut deler av arealet av fritidsboligen hele eller store deler av året.

Først skal det imidlertid gjøres noen generelle bemerkninger om utleie av fritidsbolig.

Det følger av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at gevinst er unntatt fra beskatning når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig.

Det fremgår videre av forarbeidene:

”Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig... 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.”⁶⁷

Departementet uttaler med dette at det går en grense for når fritidsboligen må anses å være et kapitalobjekt for skatteyder ved utleie, og at skatteyder således ikke får godkjent egen bruk når denne grensen overskrides.

Det rettslige spørsmålet i det følgende blir dermed hvor grensen mellom fritidsbolig og kapitalobjekt går ved utleie av eiendommen.

Spørsmålet blir også ved utleie, som ved utlån, hva slags perspektiv en skal anlegge ved forståelsen av de rettslige rammene for skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Det kan spørres om det bare er eierens isolerte bruk som skal ligge til grunn for denne vurderingen, eller om også andres bruk, i tillegg til eierens bruk av eiendommen, skal legges til grunn i helhetsvurderingen forarbeidene gir anvisning på.

Forarbeidene gir uttrykk for at det er den sammensatte bruken av boligen som skal legges til grunn i helhetsvurderingen. En slik forståelse av regelen er også lagt til grunn i Fredrikstad

⁶⁷ Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.3

tingretts dom inntatt i **Utv. 2010 s. 300** der skatteyster hadde leid ut sokkelleiligheten i skatteysters fritidsbolig fra 2002 til eiendommen ble solgt i 2006.

Både forarbeider og dommen tilsier at konklusjonen må bli at bestemmelsen skal forstås på den måten at det er den helhetlige bruken av fritidsboligen, både skatteysters og andres bruk, som skal legges til grunn i helhetsvurderingen ved utleie.

Det er lite tvilsomt at en fritidsbolig som leies ut hele året ikke anses som en fritidsbolig i § 9-3 fjerde ledds forstand. Skatteyster vil ikke kunne anføre dette året som brukstid.

Det er i tilfeller der en står overfor en kombinert utleie/egen bruk av fritidsboligen som dermed blir gjenstand for undersøkelse.

4.3.4.1 Utleie av hele fritidsboligen deler av året

Spørsmålet er hvor grensen mellom fritidsbolig og kapitalobjekt går dersom skatteyster leier ut hele fritidsboligen deler av året.

Det følger som nevnt av skatteloven § 9-3 fjerde ledd at gevinst er unntatt fra beskatning når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig. Som poengtert er det imidlertid den sammensatte bruken av fritidsboligen som er avgjørende for om eiendommen har karakter av å være fritidsbolig eller ikke.

Det følger av forarbeidene:

”Departementet forutsetter at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie dersom eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger.”⁶⁸

Departementet anlegger et syn som tilsier at en viss utleie av hele fritidsboligen ikke fratrar den karakter av å være fritidsbolig. Det samme synet er lagt til grunn i Lignings ABC.⁶⁹ Spørsmålet blir dermed i hvor stort omfang utleien kan skje.

For at fritidsboligen ikke skal miste karakter av å være fritidsbolig ved utleie må den i følge proposisjonen *”for øvrig brukes som normalt”*. Kravene til brukens intensitet ble drøftet i kapittel 4.2.3.1, der jeg konkluderte med at kravene etter omstendighetene ikke var store, men

⁶⁸ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁶⁹ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.2

at det dreide seg om en konkret vurdering i de enkelte tilfellene. Jeg legger til grunn at det samme kravet til brukens intensitet gjelder dersom skatteyter også leier ut fritidsboligen.

Videre følger det av proposisjonen at utleien bare kan være "*sporadisk*".

En alminnelig språklig forståelse tilsier at "*sporadisk*" er noe kortvarig og sjeldent, og at det i alle fall ikke kan være tale om en bruk som i vesentlig grad fortrenger skatteyers egen bruk som fritidsbolig.

Videre kan det stilles spørsmål om departementet mener at det må være en viss sammenheng mellom skatteyers bruk og en eventuell utleie. Dersom skatteyter for eksempel bruker fritidsboligen til eget bruk to uker i året, vil da skatteyter bare kunne leie ut fritidsboligen maksimalt to uker i året?

Spørsmålet var oppe i **BFU 18/10**. To brødre hadde i 2005 arvet en eiendom de brukte som fritidsbolig. Eiendommen ble i en ni måneders periode i 2008/2009 leid ut som fast bolig. Etter 1. juni 2011 planla brødrene å selge eiendommen, og i 2010 og 2011 ville de leie ut boligen inntil to måneder i hvert årene. For deres egen del skulle skatteyterne fordele brukstiden mellom dem med minst en av sommermånedene hver.

Skattedirektoratet tok først for seg perioden på ni måneder da eiendommen ble leid ut til fast bolig. Etter direktoratets syn ville utleie som fast bolig over en så lang periode frata fritidsboligen karakter av å være fritidsbolig i denne perioden.

Videre tok Skattedirektoratet for seg årene 2010 og 2011 der fritidsboligen var planlagt til å leies ut opptil to måneder hvert år. For de årene ble det akseptert at eiendommen var brukt som egen fritidsbolig.

Det fremgår at Skattedirektoratet legger til grunn at en utleie på opp til to måneder i året ikke fratrar fritidsboligen karakter av å være fritidsbolig når skatteyers øvrige fritidsbruk av fritidsboligen har et omfang som er like stort eller større (her minst to måneder i året) enn utleien (her opptil to måneder).

Konklusjonen ser etter dette bli at en viss utleie av hele fritidsboligen i deler av året ikke nødvendigvis vil frata den karakter av å være fritidsbolig. Forarbeidene og den omtalte BFU 18/10 kan videre tyde på at det må foretas en vurdering av skatteyers bruk og utleien sett under ett, der utleien i vesentlig grad ikke bør overstige skatteyers egen bruk av fritidsboligen. Får utleien et omfang som dermed er større en skatteyers egen bruk, kan fritidsboligen lett miste karakter av å være fritidsbolig. For skatteyers del vil en utleieperiode som overskygger

egen fritidsbruk ikke telle som egen bruk av fritidsboligen dette året, i henhold til skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

4.3.4.2 Utleie av en mindre del av fritidsboligen, hele eller store deler av året

Dersom skatteyder leier ut en mindre del av fritidsboligen hele eller store deler av året, blir spørsmålet om skatteyder kan regne egen bruk som brukstid til tross for utleien.

Der utleiedelen utgjør en stor del av fritidsboligen vil man fort være over i de klare tilfellene. Mest interessant for drøftelsen er derfor tilfellene der utleien utgjør en relativt liten del av boligarealet. Jeg forutsetter derfor videre at 50 % eller mindre av fritidsboligen boligareal leies ut.

Det rettslige spørsmålet blir dermed om en utleid del på 50 % eller mindre som leies ut hele eller store deler av året kan føre til at fritidsboligen mister sitt preg av å være fritidsbolig.

Forarbeidene uttaler at fritidsboligen lett vil miste sitt preg av å være fritidsbolig der eiendommen delvis leies ut til fast bolig.⁷⁰ Dette kan bety at departementet mener at bruken som fast bolig fort kan bli for intens selv om det bare dreier seg om en mindre utleid del.

Lignings ABC presiserer at *”selv om den delen som brukes til fritidsformål er større enn den del som brukes som fast bolig, [vil] bruk som fast bolig vanligvis...være mer intens enn bruken som fritidsbolig.”*⁷¹

Uttalelsene fra departementet og Lignings ABC tilsier at det ikke skal mye til før en utleid del av fritidsboligen blir for intens, slik at fritidsboligen mister preg av å være fritidsbolig.

Spørsmålet har vært behandlet i flere avgjørelser i domstolen og av ligningsmyndighetene.

I saken fra Fredrikstad tingrett inntatt i **Utv. 2010 s. 300** var sokkelleiligheten i en enebolig leid ut. Sokkelleiligheten utgjorde 38 % av boligarealet. Med unntak av januar – august 2002 hadde sokkelleiligheten vært utleid hele perioden (fra 1984 – til salget).

Vedrørende den utleide delen uttalte retten at selv om leien utgjorde mindre enn 50 % av det totale arealet kunne dette medføre at eiendommens karakter fikk sterkere preg av å være fast

⁷⁰ Ot.prp. nr.4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁷¹ Lignings ABC 2014 pkt. 6.2.3

bolig enn fritidsbolig. Videre uttalte retten at utleien måtte sees i sammenheng med hvor intens skatteytters egen bruk var. Retten mente at en intens utleie av en del av boligen bare kunne rettferdiggjøres dersom bruken av den resterende delen som var fritidsbolig ble intensivert av skatteyter. Fritidsboligen var etter rettens syn derfor ikke fritidsbolig i skatteloven § 9-3 fjerde ledds forstand.

Utleie var også spørsmålet i **Svartedikerveien 7-dommen**.⁷² I denne saken hadde skatteytters to barn bodd i en del av boligen fra ervervet i 1995 frem til 2004, et halvt år før salget i 2005. Det ene barnet hadde bodd der i perioden 1995-2000. Det andre fra 1998 til 2004, med unntak av to korte opphold. Da barna bodde der alene var det opplyst for lagmannsretten at deres bruks-del av boligen utgjorde ca. 8 % av 192 kvm. Skatteyterne opplyste at de selv brukte fritidsboligen jevnlig hele året til fritidsformål.

Selv om barna ikke betalte husleie, la retten til grunn at forholdet hadde karakter av å være et leieforhold. Videre uttalte retten at den relativt beskjedne delen barna hadde til disposisjon ikke var til hinder for at barnas bruk kunne gi eiendommen karakter av ikke å være fritidsbolig.

Til tross for hyppigheten av skatteytters egen bruk, la lagmannsretten til grunn at barnas bruk overskygget denne bruken og at eiendommen dermed ikke hadde karakter av å være fritidsbolig.

I **BFU 6/12** utgjorde den utleide delen 14 % av fritidsboligens bruksareal. Resultatet ble her motsatt fra Svartedikerveien 7-dommen. I denne saken ble hybelen brukt som helårsbolig, mens skatteyter brukte fritidsboligen 5-6 langhelger i året, i tillegg til lengre opphold i sommerhalvåret.

Skattedirektoratet uttalte at sett under ett var de 14 % hybelen utgjorde av bruksarealet en beskjeden del av fritidsboligen. Utleien ville etter Skattedirektoratets syn ikke overskygge fritidsboligens karakter av å være fritidsbolig.

Lagmannsretten i Svartedikerveien 7-dommen og Skattedirektoratet i BFU 6/12 kom til forskjellige resultater i to tilfeller der utleiedelen prosentmessig nesten var like store, og der utleiedelene ble brukt som helårsboliger av leietakerne. Spørsmålet blir dermed hvorfor resultatene ble forskjellige.

⁷² Utv. 2010 s. 603

En nærliggende antagelse er at den bevismessige begrensningen som ble skissert av Finansdepartementet og inntatt i Utv. 1989 s. 754 får betydning for utfallet i sakene. Det fremgikk av uttalelsen at jo mer atypisk fritidsboligen var, ville det være en presumpsjon at eiendommen ikke var fritidsbolig. Det var i slike tilfeller skatteyters oppgave å bevise at eiendommen var fritidsbolig.

Selv om de to sakene er nokså like, tok ikke Skattedirektoratet stilling til bevisvurderingen, i motsetning til lagmannsretten, der retten måtte ta stilling til bevisene.

Lagmannsretten var ikke overbevist over skatteyters fremstilling av de faktiske omstendighetene i saken. Det het blant annet i tilknytning til salget av eiendommen: *”Dertil kommer sammenfallet i tid mellom opphøret av barnas bruk av boligen og salget av den”*⁷³, noe som tilsier en viss skepsis hos lagmannsretten.

Konklusjonen på spørsmålet om en fritidsbolig med en relativt liten utleiedel som leies ut store deler eller hele året har karakter av å være fritidsbolig i den aktuelle utleieperioden, fremstår for meg som noe uklar. Forarbeidene taler for at selv om det dreier seg om en liten del som leies ut til helårsbolig, vil bruken av denne delen bli så intens at dette lett kan føre til fritidsboligen mister sitt preg av å være fritidsbolig. Dette synet støttes i Lignings ABC og i dommen inntatt i Utv. 2010 s. 300. På den annen side legges det til grunn i BFU 6/12 at en utleiedel på 14 % av bruksarealet ikke vil frata fritidsboligen karakter av å være fritidsbolig. Dette kan bety at skatteyster kan få godskrevet egen brukstid dersom den utleide delen er beskjedent.

5 Sameie

I tilknytning til vilkåret om eiers bruk av fritidsboligen i skatteloven § 9-3 fjerde ledd, oppstår det særlige bruksspørsmål dersom eiendommen eies i sameie.

Et ordinært sameie oppstår når to eller flere personer eier en ting sammen, der delene kan deles opp i *ideelle andeler*, og hver sameier har lik faktisk og juridisk rett til å råde over tingen, jf sameieloven § 1.

En mor har for eksempel gitt 50 % av leiligheten i forskudd på arv til sin datter, slik at de eier en lik andel hver. Moren bruker sin del av leiligheten til fast bolig, mens datteren bruker sin del i ferier til ferieformål

⁷³ Utv. 2010 s. 603

Det foreligger i utgangspunktet ikke et sameie etter sameieloven dersom eierne eier *adskilte deler* av tingen, for eksempel at A eier nordre del av eiendommen og B eier sørlige del. Derimot kan man i et sameie seksjonere en eiendom, slik at partene eier ideelle andel i eiendommen, men at man har avtalt at man disponerer hver sin eksklusive del av den.

Spørsmålet blir så om bruken av eiendommen i sameie skal vurderes ut i fra hver av sameierens ideelle andel.

Verken lovtekst eller forarbeidene tar for seg spørsmål knyttet til sameie.

Lignings ABC anlegger et syn der sameierne ikke skal vurderes ut i fra sin ideelle andel ved realisasjon. Det er den helhetlige bruken av eiendommen som er avgjørende.⁷⁴

Denne linjen støttes i ligningspraksis. I **BFU 27/11** eide moren og hennes to døtre 1/3 hver av en eiendom. Moren benyttet boligen som fast bolig, og døtrene i ferier og helger. Da døtrene brukte eiendommen, bodde moren i et annet hus.

Skattedirektoratet la vekt på den sammensatte bruken av eiendommen. Morens bruk av eiendommen som fast bolig ga den karakter av å være dette, ettersom denne bruken overskygget døtrenes fritidsbruk. Således fikk det ikke noe betydning at eiendommen var eid i et sameie.

Den samme løsningen ble lagt til grunn i **BFU 6/12**, der det dreide seg om en eiendom der de tre barna fikk eiendommen som gave med en lik ideell andel hver. Foreldrene fortsatte å bruke eiendommen som fast bolig, mens barna benyttet den 5-6 langhelger hver i året. Skattedirektoratet la til grunn samme norm som i saken fra 2011, og fastslo at foreldrenes bruk som fast bolig overskygget skatteytene.

En annen løsning fremgår derimot i **BFU 98/02**. Saken gjaldt en far og hans sønn som sammen hadde kjøpt en leilighet i Oslo i 1986. Leiligheten boligareal var på 162 kvm og bestod av to separate innganger, to adskilte bad med wc og to kjøkken. I realiteten dreide det seg om to separate boenheter, i følge skatteytene. Faren og hans kone brukte leiligheten som fast bolig, mens sønnen benyttet den som fritidsbolig 5-8 uker i året, i tillegg til noen helger.

Skattedirektoratet la til grunn at boligen ved realisasjon skulle gevinstbeskattet etter eiernes ideelle andeler. Faren kunne dermed realisere med skattefri gevinst etter reglene om fast bolig

⁷⁴ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 6.2.5

§ 9-3 andre ledd, mens sønnen kunne realisere med skattefri gevinst etter reglene om fritidsbolig § 9-3 fjerde ledd.

Avgjørelsen går tilsynelatende mot sakene i BFU 27/11 og BFU 6/12.

I alle sakene var det tale sameier, der foreldrenes bruk var til fast bolig og barnas bruk var til feriebruk.

Det kan se ut som Skattedirektoratet har sett på om det var eksklusiv bruk for fysiske deler i uttalelsen fra 2002, og at skatteyterne måtte skattlegges etter sin eksklusive del.

Konklusjonen ser etter dette til å bli at dersom en fritidsbolig eies i sameie vil det etter ligningsmyndighetens syn være den dominerende bruken som vil være avgjørende for om eiendommen er fritidsbolig eller ikke. En slik løsning harmoniserer med det som er lagt til grunn ved utleie og utlån av fritidsboligen. Dette er skaper en helhetlig praktisering av fritidsboligbegrepet. Der sameiet består av en seksjonert eiendom kan det se ut til at skatteyterne vil skattlegges på grunnlag av bruken av sin eksklusive del av eiendommen.

6 Bruksendringer

6.1 Innledning

En eiendom kan bli gjenstand for bevisste eller ubevisste bruksendringer. Ved bruksendringer vil eiendommens karakter kunne endre seg. Dette vil således kunne få skatterettslige konsekvenser.

I det følgende skal jeg se på tre problemstillinger knyttet til endret bruk av eiendommen.

6.2 Fra fast bolig til fritidsbolig

I tilfelle skatteyter begynner å bruke den faste boligen som fritidsbolig, blir spørsmålet om brukstiden skatteyter har opptjent da han/hun benyttet eiendommen som fast bolig kan overføres til brukstiden som kreves av § 9-3 fjerde.

Problemstillingen har så vidt jeg kan se ikke vært oppe i praksis og den er ikke behandlet i forarbeidene.

I Lignings ABC fremgår det om den opptjente brukstiden at *”tiden hvor eiendommen ble brukt som egen bolig (botiden) regnes med ved vurderingen av om femårskravet om brukstid er oppfylt.”*⁷⁵

Skatteyster oppnår ingen skatterettslige nye fordeler ved å tillate at eiendommen går en mer intens bruk i form av fast bolig-bruk til fritidsbruk, sett ut fra et mer til det mindre-perspektiv.

Det synes med dette som om skatteyster kan overføre opptjent brukstid ved endret bruk fra fast bolig til fritidsbolig.

6.3 Fra fritidsbolig til fast bolig

Dersom bruken av fritidsboligen går over til å bli fast bolig for skatteyster vil han/hun i utgangspunktet ha tre år på å realisere eiendommen med skattefri gevinst etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Spørsmålet blir om den opptjente brukstiden som fritidsbolig kan overføres til brukstiden for fast bolig.

Det følger av § 9-3 andre ledd at kravet til brukstid for faste boliger er minst ett av de to siste årene før realisasjon.

Lignings ABC taler tilsynelatende mot at brukstid kan overføres i dette tilfellet.⁷⁶

Kravet til brukens intensitet for faste boliger er langt høyere enn for fritidsboliger, og forarbeidene gir anvisning på at langvarige opphold fra den faste boligen sannsynligvis vil avbryte bruken.⁷⁷ Dette taler mot at bruk av fritidsbolig kan overføres til bruk av faste bolig.

Konklusjonen synes dermed å bli at brukstid fra fritidsbolig ikke kan overføres til brukstid for fast bolig.

6.4 Fra næringseiendom til fritidsbolig

Gevinst ved realisasjon av næringseiendom i virksomhet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf § 5-30.

⁷⁵ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt. 9.5.1

⁷⁶ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt 9.5.2

⁷⁷ Ot. prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.2.1

Spørsmålet blir om brukstiden skatteyter har opparbeidet seg ved bruken av næringseiendommen kan brukes til fritidsbolig.

Det følger av Lignings ABC at ligningsmyndighetene vil regne brukstiden av fritidsboligen fra det tidspunkt endringen skjer.⁷⁸

Denne løsningen synes rimelig. Hadde løsningen vært motsatt kunne skatteyter tatt en næringseiendom, brukt den som fritidsbolig i for eksempel et år og fått skattefri gevinst ved realisasjon.

Konklusjonen blir at brukstiden ikke kan overføres fra bruk av næringseiendom ved endret bruk til fritidsbolig.

7 To eller flere fritidsboliger

Det vil ofte være tilfelle at skatteyter har to eller flere fritidsboliger. Skatteyter eier for eksempel en fritidsbolig ved sjøen og en på fjellet.

For det første blir spørsmålet om loven setter opp begrensninger for antallet fritidsboliger skatteyter kan eie før han/hun blir avskåret fra å oppnå skattefri gevinst etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd. For det andre blir spørsmålet om brukskravet til brukens intensitet blir lavere ved flere fritidsboliger.

En slik begrensning fremgår ikke av lovteksten. Forarbeidene forutsetter at skatteyter kan ha flere fritidsboliger i § 9-3 fjerde ledds forstand.⁷⁹ Det samme gjør Aarbakke og Zimmer.⁸⁰

Der skatteyter eier flere fritidsboliger vil det det nok være tiden som setter begrensninger for hvor mange som faktisk har karakter av å være fritidsbolig i henhold til kravene til bruk.

Det kan tenkes at kravene til å dokumentere bruken øker jo flere fritidsboliger skatteyter eier. Dersom skatteyter er eier av flere fritidsboliger, er det ikke usannsynlig at skattemyndighetene mener at noen av dem er ervervet med det formål å plassere kapital i speulasjonsøyemed.

⁷⁸ Lignings ABC 2014: Bolig – realisasjon pkt 9.5.3

⁷⁹ Ot. prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

⁸⁰ Aarbakke (1990) s. 93 og Zimmer (2014) s. 250

Det synet støttes av Finansdepartementets uttalelse, inntatt i **Utv. 1989 s. 754**, der departementet uttaler at de bevismessige kravene vil øke i atypiske tilfeller.

Som nevnt i kapittel 4.2.3.1 følger av forarbeidene at kravene til brukens intensitet i utgangspunktet er lave. Videre følger det at en av grunnene til kravene ble satt såpass lave var at da kan ”skattyteren...tilfredsstillte brukskravet for flere fritidseiendommer samtidig.”⁸¹

Det er etter dette ingen begrensning for antall fritidsboliger en person kan ha i § 9-3 fjerde ledds forstand. Videre følger det av forarbeidene at kravet til brukens intensitet er lik i tilfellene skatteyder eier flere fritidsboliger som der skatteyder bare eier én fritidsbolig.

8 Avslutning og konklusjon

Denne avhandlingen har tatt for seg og sortert ut når gevinst ved realisasjon av fritidsbolig er skattepliktig og når den er skattefri.

Avhandlingen har vist at det er knyttet tvil til de innholdsmessige sidene av *fritidsboligbegrepet* som fremgår av skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Gjennom avhandlingen har jeg belyst at gjeldende rett for hva en fritidsbolig er, dreier seg om å gjøre en helhetsvurdering, der tre faktorer har gjort seg gjeldende for betydningen av fritidsboligbegrepet; eiendommens art, bruken av eiendommen, samt en bevismessig begrensning.

For det første viser redegjørelsen at eiendommens art nesten er uten betydning for om eiendommen er fritidsbolig, rettslig sett. Det er bruken av fritidsboligen som er det avgjørende. Når det gjelder bruken av fritidsboligen har redegjørelsen vist 1) det stilles ikke krav til hvordan skatteyder bruker fritidsboligen på fritiden, 2) det stilles ikke strenge krav til hvor intens bruken skal være, og 3) dersom bruken av fritidsboligen for en del er av en annen art enn til fritidsbruk, vil eiendommen lett miste sitt preg av å være fritidsbolig.

For det andre viser redegjørelsen at der bruken ikke anses tilfredsstillende eller sannsynliggjøres, vil en følge av dette bli at faktorer som retter seg mot eiendommens art bli tillagt vekt av domstolen og ligningsmyndighetene.

Dette momentet har vært synbart i flere av sakene som det er referert til. Der boligens art (type, beliggenhet eller kvaliteter) har fremstått som atypisk og skatteyers påståtte bruk har vært

⁸¹ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) pkt. 4.6.3

sett på som lite sannsynlig, har dette ført til at den påståtte fritidsboligen ikke har vært ansett for å være fritidsbolig. Når skatteyter forklaring er bristende eller for dårlig dokumentert, blir det naturlig å anta at eiendommen ikke har fungert som fritidsbolig for skatteyteren, men heller har karakter av å være et kapitalobjekt som skatteyter eier av andre grunner enn til egen fritidsbruk.

Skatteloven § 9-3 fjerde ledd fremstår for meg som uproblematisk i de aller fleste tilfeller. Bestemmelsen kan likevel fremstå som noe uklar i de situasjonene man ikke står overfor de tradisjonelle tilfellene. På den ene siden kan dette tale for at det overordnede hensynet til forutberegnelighet ikke ivaretas fullt ut. På den andre siden vil det sannsynligvis være tale om få tilfeller, slik at manglende forutberegnelighet ikke får stor tyngde.

Litteraturliste

Lover

Lov av 18. august 1911 nr. 8	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Lov av 18. juni 1965 nr. 6	Lov om sameige (sameieloven)
Lov av 26. mars 1999 nr. 14	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 4 (1986-1987)	Skatteopplegget for 1987 - Lovendringer
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov

Høyesterettsdommer

Rt. 1925 s. 862
Rt. 1964 s. 1241
Rt. 1974 s. 1141
Rt. 1977 s. 1264
Rt. 1985 s. 319
Rt. 1991 s. 207
Rt. 1993 s. 480
Rt. 2001 s. 1444
Rt. 2007 s. 644

Lagmannsrettsdommer

Utv. 1996 s. 587 (Frostating)
Utv. 2000 s. 68 (Gulating)
Utv. 2006 s. 1275 (Gulating)
Utv. 2010 s. 603 (Gulating)

Tingrettsdommer

Utv. 2005 s. 1145 (Hallingdal)
Utv. 2010 s. 300 (Fredrikstad)
Utv. 2012 s. 463 (Oslo)
Utv. 2014 s. 539 (Bergen)

Uttalelser fra Finansdepartementet

Utv. 1989 s. 754

Bindende forhåndsuttalelser

BFU 98/02

BFU 94/03

BFU 27/11

BFU 6/12

BFU 60/04

BFU 18/10

Oppslagsverk

Skattedirektoratet

Lignings ABC 2014, Oslo, 2014

Bøker og artikler

Aarbakke, Magnus

Skatt på inntekt 4. utgave, Oslo, 1990

Boe, Erik

Rettskildelære under debatt, Oslo, 2012

Eckhoff, Torstein og Jan Helgesen

Rettskildelære 5. utgave, Oslo, 2001

Fleischer, Carl August

Rettskilder og juridisk metode, Oslo, 1998

Koch, Sverre E., Carl Erik Krefting og Per Helge Stoveland

Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom 2. utgave, Oslo, 1993

Lindsjørn, Heide

Virksomhetsbegrepet i skatteretten – grensen mot passiv kapitalplassering - Skatterett Nr 01, 2008 (Sitert fra Idunn.no)

Stoveland, Per Helge

Lovkommentar (Fra Rettsdata.no), sist redigert 6.5.2014

Zimmer, Frederik

Lærebok i skatterett, 7. utgave, Oslo, 2014

Zimmer, Frederik

Lov og Rett, 1987 s. 247

Forelesninger

Zimmer, Frederik

Forelesningsserie JUS 5981, grunnleggende skatterett, Oslo, høst 2013

Fagnotat

Farstad Maja, Johan Fredrik Rye og Reidar Fritidsboligfenomenet i Norge, Trondheim, Almås. Norsk senter for bygdeforskning 2008

Nettsider

Statistisk sentralbyrå: Dette er Norge http://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/_attachment/188232?_ts=1475e7ac938
2014 (2014)