

# **Gevinstbeskatning av fritidseiendom**

Kandidatnummer: 586

Leveringsfrist: 25. april 2007

Til sammen 16155 ord

# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b>1</b>
1.1	Presisering av oppgavens tema	1
1.2	Oppgavens rammer	2
1.3	Historikk	4
1.4	Rettskildebildet	6
1.5	Den videre fremstilling	10
<b>2</b>	<b><u>SKATTELOVEN § 9-3 (4) OG TILGRENSEDE BESTEMMELSER</u></b>	<b>11</b>
2.1	Grensen mellom hovedregelen i skatteloven § 5-1 (2) og fritidseiendom	12
2.2	Grensen mellom egen bolig og fritidseiendom	13
2.3	Grensen mellom tomt og fritidseiendom	16
2.3.1	Delvis bebygd fritidseiendom	19
2.3.2	Fullt bebygd fritidseiendom	22
2.4	Grensen mellom fritidsbolig og næringsvirksomhet	25
<b>3</b>	<b><u>VILKÅR 1: KRAVET OM "FRITIDSBOLIG"</u></b>	<b>26</b>
3.1	Helhetsvurdering	29
3.1.1	Eiendommens geografiske plassering	29
3.1.2	Eiendommens avstand fra fast bolig	31
3.1.3	Eiendommens utseende og verdi	33
3.1.4	Formålet med ervervet	35

<b>3.2</b>	<b>Nye typer fritidsboliger</b>	<b>37</b>
3.2.1	Tidsparter	37
3.2.2	Fritidsboliger organisert som borettslag	39
<b><u>4</u></b>	<b><u>VILKÅR 2: KRAVET TIL BRUK</u></b>	<b><u>42</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Brukens omfang</b>	<b>44</b>
<b>4.2</b>	<b>Brukens intensitet</b>	<b>46</b>
<b>4.3</b>	<b>Brukens lengde</b>	<b>51</b>
<b>4.4</b>	<b>Bruksendringer</b>	<b>56</b>
4.4.1	Overgang fra boligbruk til fritidsbruk	56
4.4.2	Overgang fra fritidsbruk til boligbruk	57
4.4.3	Overganger mellom virksomhetsbruk og fritidsbruk	58
<b><u>5</u></b>	<b><u>VILKÅR 3: KRAVET TIL EIERTID</u></b>	<b><u>60</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>FORKORTELSER</u></b>	<b><u>61</u></b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>61</u></b>

# 1 Innledning

## 1.1 Presisering av oppgavens tema

Avhandlingens tema er gevinstbeskatning av fritidseiendommer i Norge, herunder skatterettslige problemstillinger i tilknytning til fritidseiendommer organisert som tidsparter eller borettslag.

Oppgavens overordnede problemstilling er derfor om og i hvilken utstrekning verdistigning på fritidseiendommer er skattepliktig.

Det realiseres fritidsboliger som aldri før i Norge. Lav rente og en generell god økonomi, gjør det svært attraktivt å investere i fast eiendom. Omsetningen av fritidsboliger har sett en spesielt god utvikling, som neppe vil avta med det første. De store prisstigningen på fritidseiendom har ført til rekordstore gevinster. Gevinstbeskatningsreglene er av den grunn av stor økonomisk betydning både for skattytere og for det offentlige.

Etter hovedregelen om realisasjon av formuesobjekter i skatteloven (sktl.) av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-1 (2), skal gevinster skattlegges. Bestemmelsen gjelder kun realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet, men det samme følger av § 5-30 for realisasjon av formuesobjekter innenfor virksomhet.

Skatteloven kap. 9 inneholder en rekke unntak fra hovedregelen om gevinstbeskatning. Bestemmelsen i sktl. § 9-3 (4) utgjør oppgavens hovedtema, og gjør et unntak for realisasjon av egen fritidsbolig.

Bestemmelsen lyder som følger:

*”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 i følge ferdigattest var oppført.”*

## 1.2 Oppgavens rammer

Jeg vil i det følgende ta for meg de skatterettslige spørsmål som vil oppstå i en realisasjonssituasjon, der resultatet er en gevinst. Jeg har valgt å avgrense oppgaven mot tapssituasjonen. Ved realisasjon av formuesobjekter gjelder et symmetriprinsipp på skatterettens område. Etter sktl. § 9-4 (1) gis det fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst ville vært skattepliktig. Det å ta for seg både taps- og gevinstsituasjonene ville ført til en unødvendig dobbelbehandling, og har etter min mening lite for seg. I forbindelse med realisasjon av fast eiendom vil resultatet i dag som hovedregel være gevinst. Prisene på fast eiendom, og herunder fritidseiendommer har steget enormt de siste årene. Det vil også derfor være mest praktisk å ta for seg gevinstsituasjonen slik den økonomiske virkelighet er i dag.

Oppgavens hovedtyngde ligger på forståelsen av begrepet ”fritidsbolig” i skatterettslig forstand. Begrepet må regnes som skjønnsmessig og uten helt klare rammer. Forståelsen av hva som skal regnes som en fritidsbolig, endrer seg også stadig. Den tradisjonelle hytta på fjellet, utgjør i dag en for snever forståelse av begrepet. Fritidseiendommene blir stadig flottere, og kan standardmessig nærmest overgå eiernes faste boliger. Folk tilbringer samtidig mer tid på hyttene sine. God offentlig kommunikasjon, fleksible arbeidstider og elektroniske hjelpemidler er med på å tillate dette. Jobb og fritid har en tendens til å flyte over i hverandre.

Nye typer eieformer er blitt mer og mer vanlig i tilknytning til fritidseiendommer. Tidsparter, hytter organisert som borettslag, og hytter med utleieplikt dukker stadig opp. Jeg vil i punkt 3.2 ta for meg ulike skatterettslige spørsmål som oppstår i forbindelse med realisasjon av slike fritidsboliger.

Jeg har valgt å foreta en avgrensning mot tidfesting av inntekt og mot gevinstberegning. Begge temaer er praktiske viktige spørsmål. Avhandlingen er imidlertid først og fremst konsentrert om gevinstbeskatningsregelen i sktl. § 9-3 (4), og dermed vilkårene for å unnta en gevinst fra beskatning ved realisasjon av fritidseiendom. Spørsmål om når en eventuell gevinst skal komme til beskatning, samt beregning av gevinsten, faller utenfor. Prinsippene for beregningene er også stort sett like som for faste boliger. Jeg velger derfor å holde dette utenfor, ettersom jeg ønsker å konsentrere meg om rettslige særspørsmål i tilknytning til fritidsbolig.

Jeg har valgt å gjøre en avgrensning mot kapitalgevinster innenfor virksomhet. Hovedregelen om skattlegging av kapitalgevinster i sktl. § 5-1 (2) gjelder kun gevinster utenfor virksomhet. Det samme følger også av unntaksregelen i sktl. § 9-3. Jeg vil av denne grunn ikke ta for meg gevinstbeskatningsspørsmål i forbindelse med næringsvirksomhet.

Grensen mellom gevinst i og utenfor virksomhet er imidlertid ikke alltid like lett å trekke. Jeg har derfor funnet det nødvendig å ta for meg en del grensetilfeller i tilknytning til fritidseiendom. Avgrensningen er først og fremst aktuell ved grensen mellom fritidsbolig og utleid bolig. I forbindelse med nye typer eieformer, som for eksempel fritidsboliger organisert som borettslag, viser grensen seg å være særlig viktig. Skattyter kan risikere å bli behandlet som næringsdrivende der en fritidseiendom for eksempel selges med utleieklausul.

Det vil kun være gevinstbeskatning etter norsk lov av fritidseiendommer i Norge som behandles i avhandlingen. Investering av fast eiendom i utlandet reiser en rekke rettslige særspørsmål som her skal holdes utenfor.

### 1.3 Historikk

Jeg vil i det følgende foreta en kort redegjørelse av sktl. § 9-3 (4)s forhistorie, for å sette bestemmelsen inn i en nærmere kontekst og bakgrunn.

Gevinstbeskatningsreglene knyttet til fast eiendom har i likhet med mange andre skatteregler vært gjenstand for en rekke endringer. Skattefritak for realisasjonsgevinst av fritidseiendommer har vært et tema lovgivere gjentatte ganger har hatt oppe til diskusjon. Kryssende hensyn har ført til skiftende lovgivning.

Rettstilstanden i tiden før 1987 var noe annerledes enn den vi har i dag. Fritidsboliger ble behandlet på linje med boligeiendommer, og var regulert i skatteloven av 1911 § 43 (2) litra d. Loven satt et krav om eiertid på minst ti år, samt et krav om at eieren hadde brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste ti årene, for at gevinsten skulle bli skattefri. Dersom brukstiden var kortere, hadde loven en nedtrappingsordning.

Ordningen gikk i korthet ut på en nedtrapping av den skattepliktige gevinst, hvis kravet til enten eier- eller brukstid ikke var oppfylt fullt ut, jfr. Ot.prp. nr. 4 (1986-1987). Der skattyteren hadde eid fritidsboligen i minst ti år, men brukt den i mindre enn fem av de siste ti år, skulle 1/5 av gevinsten være skattefri for hvert år han hadde oppfylt brukskravet. Tilsvarende skulle gjelde der skattyteren hadde brukt fritidsboligen i minst fem år, men eid den i mindre enn ti år. For hvert år mer enn fem år han hadde eid fritidsboligen, skulle 1/5 av gevinsten være skattefri. Salg etter for eksempel åtte års eiertid, resulterte dermed i at 3/5 av gevinsten ble skattefri. Kravet til enten eiertid eller brukstid måtte altså være oppfylt fullt ut for at gevinsten skulle kunne avtrappes.

I en uttalelse fra Skattedirektoratet i Utv. 1978 s. 710, blir den tidligere nedtrappingsordningen nærmere beskrevet. Ordningen skulle også anvendes der kun en del av et hus ble brukt som fritidsbolig av eieren, mens resten av huset ble leid ut til fast bolig. Ved salg av en slik eiendom måtte gevinsten fordeles forholdsmessig. Den del av gevinsten som falt på den del av huset som hadde vært brukt som fritidsbolig, var skattefri når vilkårene i skatteloven var oppfylt. Resten av gevinsten skulle være skattepliktig etter hovedregelen om gevinstbeskatning, tilsvarende någjeldende sktl. § 5-1 (2).

Etter en lovendring i 1987, ble fritidsboliger skilt ut og undergitt en egen bestemmelse i § 43 (2) litra f.

I lovforarbeidene til bestemmelsen går det frem at fritidsboliger står i en mellomstilling mellom egen bolig og annen fast eiendom.<sup>1</sup> Det er mindre betenkelig å skattlegge gevinst ved realisasjon av fritidsbolig i forhold til gevinst ved salg av egen bolig. På den andre side vil antakelig flere hensyn tale for skattefritak for fritidsboliggevinst, enn ved gevinst knyttet til andre typer fast eiendom.

Kravet til bruk er nødvendigvis svakere for fritidseiendommer enn for egen bolig. En fritidsbolig brukes i første rekke kun i ferier og i fritiden. Bruken vil derfor være mye mindre omfattende enn for en egen bolig. Denne svakere tilknytningen gjorde det mer akseptabelt å beskatte gevinsten ved en eventuell realisasjon.

Lovendringen innebar en betydelig liberalisering av lovgivningen i forhold til gevinstbeskatningsreglene for fast eiendom, og reglene for skattefritak for gevinst ved realisasjon av egen bolig er betydelig forenklet. Etter sktl. § 9-3 (2) er det tilstrekkelig at eieren har eid eiendommen i minst ett år, og brukt den som sin egen bolig i minst ett av de siste to år. Om kravet til bruk ikke er oppfylt, kan gevinsten likevel være skattefri gjennom reglene om brukshindringer.

For fritidseiendommer fant ikke lovgiverne grunnlag for en like liberal endring av reglene.<sup>2</sup> Loven oppstiller nå et krav om at eieren har eid eiendommen i minst fem år, og brukt den som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjon. Bakgrunnen for de strengere kravene knytter seg til den lavere intensiteten i bruken av en fritidseiendom i forhold til bruken av en egen bolig.<sup>3</sup> Den lavere intensiteten i bruken oppveies av strengere krav til eier- og botid. Et ytterligere moment for å sette strengere krav for fritidseiendom, var også ønsket om å forebygge såkalte spekulasjonsomsetninger.

---

<sup>1</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>2</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>3</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) og Zimmer: Lov og Rett 1987 s. 240.



Hensynene bak reglene om skattefri gevinst av egen bolig, lar seg i stor grad ikke overføre til reglene om skattefri gevinst ved realisasjon av fritidseiendom. Ønskene om å fremme mobilitet på arbeidsmarkedet, kan for eksempel ikke gjøres gjeldende ovenfor fritidsboliger. Det er derfor mindre betenkelig å beskatte gevinst på fritidseiendommer enn faste boliger.

I forbindelse med skattereformen i 1992, forsøkte Finansdepartementet å få Stortinget til å fjerne den gunstige beskatningen av salgsgevinster på fritidseiendommer.<sup>4</sup> Stortinget sa imidlertid nei. Spørsmålet har vært nokså omstridt, og har periodevis dukket opp til politisk diskusjon.

En ny skattelov ble vedtatt i 1999. Formålet med den nye lov var en ren redaksjonell bearbeidelse og systematisering av gjeldende rett uten realitetsendringer.<sup>5</sup> Revisjonen innebar derfor ikke noen endring i innholdet i gevinstbeskatningsregelen tilknyttet fritidseiendommer.

#### 1.4 Rettskildebildet

Det er den alminnelige juridiske metode som kommer til anvendelse på skatterettens område. Metoden er nedfelt i rettskildelæren, som tar for seg hva man bygger på og hvordan man resonnerer når man tar standpunkt til rettslige spørsmål.

Jeg vil i det følgende kun ta for meg de rettskildefaktorer jeg har brukt i arbeidet med avhandlingens tema, og si noe om de rettskildespørsmål som er spesielle på dette området. Den alminnelige rettskildelære vil ikke bli nærmere behandlet.

---

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991).

<sup>5</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998).

**Skatteloven** § 9-3 (4) regulerer skatteplikten ved realisasjon av fritidsbolig. Oppgaven vil i stor grad knytte seg opp til de lovfestede krav og prinsipper slik de fremkommer her.

Det gjelder et legalitetsprinsipp på skatterettens område. Skattlegging innebærer et betydelig inngrep i borgernes rettsfære, og hjemmel i lov er derfor et krav.<sup>6</sup> Bestemmelsen i sktl. § 9-3 (4) står av den grunn svært sentralt ved løsningen av oppgavens skatterettslige spørsmål.

**Forarbeidene** tillegges gjerne stor betydning som rettskildefaktor i tilknytning til sktl. § 9-3 (4). Bestemmelsens ordlyd har ikke endret seg nevneverdig de siste årene, slik at eldre forarbeider fortsatt vil være av relevans. Selv om forarbeidene ikke inneholder mye konkret i tilknytning til sktl. § 9-3 (4), blir de uttalelser som finnes tillagt stor vekt.

På tross av at skatteretten er et rettsområde med en stor og økende strøm av lovgivning, spiller **høyesterettspraksis** en betydelig rolle. Betydningen er preget av at det først og fremst er spørsmål av prinsipiell interesse som går til Høyesterett, og at en avgjørelse der vil ha sterk styrende virkning på administrativ praksis og praksis ved de underordnede domstoler.<sup>7</sup>

En høyesterettsdom vil gjerne ha stor vekt også i saker som ligner uten helt å angå det samme som dommen.<sup>8</sup> Som eksempel kan nevnes at dommer som omhandler sktl. § 9-3 (2) om fast bolig, også i visse tilfeller vil kunne ha relevans for sktl. § 9-3 (4) om fritidsbolig.

Jeg har valg å ta for meg en rekke høyesterettsdommer. Som rettskildefaktor har høyesterettspraksis generelt en svært betydelig posisjon. Ved å vektlegge praksisen fremmes rettssikkerheten, og herunder grunnleggende likhetshensyn og forutberegnelighet. På skatterettens område bør slike hensyn få en fremtredende plass. Skattlegging innebærer

---

<sup>6</sup> Andenæs: Statsforfatningen i Norge, s. 176.

<sup>7</sup> Zimmer i Festskrift til Torstein Eckhoff, s. 757.

<sup>8</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 50.

et betydelig inngrep i borgernes økonomiske handlefrihet, og må derfor ha gode grunner for seg.

Underrettspraksis, dvs. dommer og kjennelser fra lagmannsretten og tingretten, har generelt en beskjeden rettskildeværdi.<sup>9</sup> Jeg har likevel valgt å ta for meg noen slike avgjørelser til løsning av aktuelle rettsspørsmål. En dom fra tingretten eller lagmannsretten vil for det første kunne ha betydning der Høyesterett enda ikke har fått spørsmålet opp til behandling. Der en underrettsdom ikke er anket, vil dommens rettssetning være et uttrykk for gjeldende rett. Dersom ytterligere rettspraksis eller ligningspraksis innretter seg etter underrettsdommen, vil den ha en økt vekt som rettskildefaktor. En omfattende og entydig underrettspraksis vil kunne bli tillagt betydning også av Høyesterett.

Skattelovens unntak for fritidsboliger har som nevnt vært gjenstand for visse endringer. Den mest betydelige er antakelig halveringen av kravene til eier- og brukstid fra ti til fem år. I denne sammenheng må det stilles spørsmål til hvilken vekt rettspraksis fra tiden før endringene har i dag.

I lovforarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 4 (1986-87), går det frem at lovendringen med lavere tidskrav ikke var ment å medføre øvrige endringer i kravene til bruk og eiertid. Vilkårene til brukens intensitet og omfang skulle for eksempel være de samme. Rettspraksis fra tiden før 1987 er derfor fortsatt av betydning, og jeg har valg å ta med en god del referanser til denne.

**Ligningspraksis** er en rettskilde som er noe spesiell for skatteretten. I høyesterettsdommer i skattesaker, er ligningspraksis tillagt atskillig vekt de siste årene.<sup>10</sup> Praksisen anvendes gjerne til presiserende tolkninger av lovens ordlyd, og inngår ofte i et samspill med andre rettskildefaktorer som alle peker samme vei. Høyesterett har ved flere anledninger anført muligheten av at ligningspraksis klart i strid med loven kan virke rettsskapende når den går

---

<sup>9</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 50.

<sup>10</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 50.

i skattyters favør.<sup>11</sup> Det kan også synes som om Høyesterett tillegger ligningspraksis større vekt i en skattyters favør enn i hans disfavør.<sup>12</sup>

**Lignings-ABC** er et oppslagsverk utgitt av Skattedirektoratet, og har vært av stor betydning ved arbeidet med oppgavens tema. Boken inneholder en fremstilling av ligningspraksis og administrative uttalelser, og kommer i en ny utgave hvert år. Fremstillingen er kortfattet, lett å lese og gir svar på konkrete rettsspørsmål som kan oppstå under ligningsarbeid.<sup>13</sup> Oppslagsverket er videre godt tilgjengelig for folk flest gjennom skatteetatens hjemmeside på Internett. Denne allmenne utbredelsen gir boken en sentral plass som rettskildefaktor.

Lignings-ABC har imidlertid liten selvstendig vekt som rettskildefaktor. Boken refererer i stor grad til andre rettskilder, og kommer derfor med lite nytt. I den utstrekning det redegjøres for regler nedfelt i mer autoritative kilder som for eksempel rettspraksis, vil boken ha ingen eller nærmest ingen selvstendig betydning som rettskildefaktor. Formålet med oppslagsboken er isteden å samle alle skatterettslige anvisninger, og være et enklere hjelpemiddel for folk i forvaltningen.

Et særlig problem ved anvendelse av Lignings-ABC, er at det ikke fremgår når det foreligger tvil om rettsstilstanden.<sup>14</sup> Står man overfor tvilsomme rettsspørsmål, bør boken derfor anvendes med stor forsiktighet. I andre tilfeller vil anvendelse av boken ha den fordel at rettsstilstanden blir forklart på en enkel måte, samt at den bidrar med eksempler og belyser problemstillinger. På dette grunnlag har jeg valgt å anvende Lignings-ABC i noen tilfeller, for å belyse oppgavens tema.

---

<sup>11</sup> Rt. 1975 s. 992.

<sup>12</sup> Rt. 2001 s. 1444.

<sup>13</sup> Eckhoff: Rettskildelære, s. 228.

<sup>14</sup> Lignings-ABC 2006 (forordet).

Skattedirektoratet utarbeider også såkalte **bindende forhåndsuttalelser** om de skattemessige konsekvenser av planlagte disposisjoner. Uttalelsene binder skatteetaten i den aktuelle sak, men ikke skattyteren.<sup>15</sup> Formålet med ordningen er å gi skattyter større forutsigbarhet i forhold til fremtidige disposisjoner.

Uttalelsenes vekt er antakelig ikke spesielt stor. Ettersom ordningen med bindende forhåndsuttalelser fortsatt er nokså ny<sup>16</sup>, har ikke deres rettskildemessige betydning blitt satt på spissen enda. Uttalelsenes betydning i form av å være gode eksempler er derimot udiskutabel. Jeg har derfor valgt å ta med en rekke referanser til slike uttalelser for å belyse rettslig problemstillinger, som for eksempel de knyttet til begrepet ”fritidseiendom”.

Det finnes generelt lite **juridisk teori** i tilknytning til bestemmelsen i sktl. § 9-3 (4). Litteraturen har i større utstrekning vært knyttet opp mot temaet fast bolig. Når jeg likevel har valgt å anvende visse juridiske bøker og artikler, er dette mer i egenskap av å være bakgrunnsmateriale. Juridisk teori har generelt sett liten vekt som rettskildefaktor.<sup>17</sup>

## 1.5 Den videre fremstilling

Jeg vil i punkt 2 nedenfor redegjøre for sktl. § 9-3 (4)s forhold til hovedregelen om gevinstbeskatning og unntak fra denne. Forholdet til sktl. § 9-3 (2) om egen bolig og sktl. § 9-3 (8) om tomt, skal særlig omhandles. Grensdragningene reiser særlige rettslige spørsmål som har fått en sentral plass i praksis.

I punkt 3 til 5 vil jeg redegjøre for de tre vilkår sktl. § 9-3 (4) oppstiller. Vilkåret om ”fritidsbolig” i punkt 3 er viet størst oppmerksomhet, ettersom jeg har funnet dette mest vanskelig og uklart. Rettspraksis på området har også særlig vært knyttet til dette vilkåret.

---

<sup>15</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 56.

<sup>16</sup> Ordningen ble etablert i november 2001.

<sup>17</sup> Eckhoff: Rettskildelære, s. 270.

Begrepet ”fritidsbolig” er under en stadig utvikling, og det vil derfor være av rettslig interesse å kartlegge begrepets grenser slik de forholder seg i dag.

Nye typer fritidsboliger dukker stadig opp. I den siste tiden har for eksempel borettslagsleiligheter med utleieplikt fått særlig oppmerksomhet. Nye eieformer skaper nye problemstillinger i tilknytning til gevinstbeskatning ved realisasjon. Grensene for hva som skal regnes som fritidseiendom, utvides til stadighet. Jeg har derfor valgt å behandle de skatterettslige problemstillinger knyttet til nye typer fritidsboliger, under kravet om fritidsbolig i punkt 3.

Under punkt 4 og 5 behandles henholdsvis vilkåret om bruk og vilkåret om eiertid. Jeg har valgt å redegjøre for realisasjonsbegrepet under vilkåret om brukstid. I realiteten knytter realisasjonstidspunktet seg like mye til vilkåret om eiertid, men for å unngå dobbelbehandling har jeg valgt å behandle det kun en gang under punkt 4.3.

Kravet til eiertid har jeg valgt å behandle svært kort i punkt 5. Prinsippene for beregningen er de samme som for fast bolig etter sktl. § 9-3 (2). Eiertidskravet på fem år er likevel et kumulativt vilkår for skattefri realisasjon, og bør derfor nevnes i en oppgave som denne.

## **2 Skatteloven § 9-3 (4) og tilgrensede bestemmelser**

Bestemmelsen i sktl. § 9-3 (4) er et unntak fra hovedregelen om skattepliktig gevinst ved realisasjon av formuesobjekter. Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig er unntatt fra skatteplikt forutsatt de tre lovfestede vilkår er oppfylt.

For det første må det være snakk om en ”fritidsbolig” i skatterettslig forstand. Begrepene ”fritidsbolig” og ”fritidseiendom” brukes om hverandre både i selve lovteksten og også i

litteraturen. Jeg velger derfor ikke å gjøre noen nærmere avgrensning av begrepene, og i det følgende vil begge begrep anvendes.

Det følger videre av lovteksten et krav til bruk, samt et krav til eiertid.

Som det følger direkte av lovens ordlyd, er de tre vilkårene kumulative. Dersom ett av vilkårene ikke er oppfylt, må skattyter falle tilbake på hovedreglene i sktl. § 5-1 (2) og § 5-30. En eventuell gevinst vil da være skattepliktig og et tap fradragsberettiget.

Løsningen i forhold til gevinstbeskatningsregelen i sktl. § 9-3 (4) blir et enten eller for skatteplikt. Dagens regelverk inneholder ingen nedtrappingsordning som tidligere, jfr. oppgavens punkt 1.3. Regelen kan derfor falle uheldig ut i visse tilfeller der en skattyter nesten har oppfylt lovens krav til bruks- og eiertid. Noen uker kan få store økonomiske konsekvenser. Oppfylles ikke vilkårene i sktl. § 9-3 (4), vil hele gevinsten beskattes med 28 %.

Jeg vil i det følgende ta for meg noen sentrale bestemmelser i skatteloven som grenser nært opp til fritidsboligbegrepet i sktl. § 9-3 (4).

## 2.1 Grensen mellom hovedregelen i skatteloven § 5-1 (2) og fritidseiendom

Skatteloven § 5-1 (2) er hovedregelen om beskatning av kapitalgevinster utenfor virksomhet i norsk rett. For kapitalgevinster innen virksomhet gjelder det samme etter sktl. § 5-30. Utgangspunktet er at kapitalgevinster er skattepliktige.

Regelen synes å oppstille to vilkår. For det første må det foreligge et formuesobjekt, og for det andre må dette formuesobjektet være realisert. Kravet om realisasjon har jeg valgt å behandle i punkt 4.3 i tilknytning til kravet om brukstid.

Etter en naturlig forståelse av lovens ordlyd, må begrepet ”formuesobjekt” tolkes nokså vidt. Det omfatter både realobjekter, finansobjekter, immaterielle aktiva og begrensede rettigheter i slike objekter.<sup>18</sup>

Skal skattereglene om kapitalgevinster komme til anvendelse, må fordelene videre ha karakter av ”gevinst”. Med kapitalgevinst forstås fordelene ved at et kapitalobjekt stiger i verdi.<sup>19</sup> I tilknytning til fast eiendom vil boligens verdistigning representere en gevinst idet den realiseres.

Bestemmelsen i sktl. § 5-1 (2) henviser til særreglene i skatteloven kap. 9. Begrensningene er som jeg senere skal vise, svært omfattende. En viktig oppgave i tilknytning til fast eiendom, blir derfor å skille ut de eiendommer som følger hovedregelen om gevinstbeskatning.

## 2.2 Grensen mellom egen bolig og fritidseiendom

Det første man må ta stilling til ved spørsmål i tilknytning til fast eiendom, er hva slags type eiendom som er realisert. Det er ikke alle eiendommer som nyter godt av muligheten for en skattefri gevinst, og kravene til skattefrihet forholder seg forskjellig ut fra hva slags eiendom det er tale om.

Forholdet mellom egen bolig og fritidseiendom er viktig å avklare. Reglene for skattefritak for realisasjonsgevinster hjemler ulike krav for forholdsvis boligeiendom og fritidseiendom.

Unntak fra skattepliktig gevinst ved salg av boligeiendom er regulert i sktl. § 9-3 (2). Bestemmelsen setter lignende vilkår som sktl. § 9-3 (4). Det stilles krav om at eiendommen faller inn under begrepet ”boligeiendom”. Eieren må videre ha eid eiendommen i mer enn ett år

---

<sup>18</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 228.

<sup>19</sup> Aarbakke: Skatt på inntekt, 65.



på realisasjonstidspunktet (krav om eiertid), samt ha brukt eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen (krav om bruk).

Kravene til bruk og eiertid er ulike ut fra om det er snakk om boligeiendom eller fritidseiendom. Det blir derfor et viktig juridisk spørsmål om en aktuell eiendom går inn under den ene eller andre kategori.

Yttertilfellene er klare nok. En boligeiendom defineres som en eiendom eieren bruker selv og som sin faste bolig.<sup>20</sup> En skattyter kan i utgangspunktet kun ha en boligeiendom av gangen i § 9-3 (2)s forstand.<sup>21</sup> Typiske hytter anvendt til ferie- og fritidsformål, vil derimot være fritidseiendom. Grensen er ikke like lett å trekke i alle tilfeller. En byleilighet kan i dag gjerne benyttes som fritidseiendom. Det avgjørende er altså ikke hvor eiendommen ligger eller hvordan den ser ut. Skattyters subjektive bruk av eiendommen vil være det utslagsgivende moment.

Av andre momenter kan eiendommens geografiske plassering bli tillagt vekt, selv om dette ikke vil være avgjørende for konklusjonen. For en sentrumsleilighet i hovedstaden vil presumsjonen være at eiendommen er en boligeiendom. På samme måte vil en mindre hytte langt opp på fjellet lettere kunne tenkes å være en fritidsbolig. Benyttes hytta av eieren til ferieformål, blir presumsjonen enda sterkere.

I forhold til de typiske fritidsboligene blir det i praksis ikke stilt noen ekstra krav om at bruken av boligen skyldes et særlig fritidsformål.<sup>22</sup> En liten hytte med enkel standard langt inne i skogen, blir nærmest alltid å regne som en fritidsbolig. For andre eiendommer som har presumsjon om å være boligeiendom, vil derimot krav til bruken av eiendommen være av avgjørende betydning. Bruken må være knyttet til vesentlig fritidspregede opphold og gjøremål.

---

<sup>20</sup> Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 91.

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>22</sup> Lignings-ABC 2006.

I visse tilfeller kan en boligeiendom selges skattefritt selv om den overhodet ikke er brukt av skattyter selv. Dette kalles reglene om brukshindring, og det finnes ingen tilsvarende for fritidseiendommer.

Skatteloven § 9-3 (3) utvider bestemmelsen om skattefri realisasjon av egen bolig. Bestemmelsen i sktl. § 9-3 (2) skal ikke bare gjelde for eneboliger, dvs. eiendommer som i sin helhet er bebodd av skattyteren, men også for eiendommer der eieren kun har bebodd en del av boligen.

Bestemmelsens hovedregel står i litra c.<sup>23</sup> Boliggevinstreglene i andre ledd gjelder for ”den forholdsmessige delen av gevinsten som faller på eierens leilighet”. Den delen av eiendommen som ikke faller på eierens egen boligdel, følger dermed de alminnelige gevinstbeskatningsreglene. Det er utleieverdien og ikke arealet som er avgjørende etter bestemmelsen.<sup>24</sup> Dette følger av sammenhengen i § 9-3 (3). Ettersom litra b uttrykkelig gir anvisning på utleieverdien, må prinsippet også gjelde i forhold til litra c.

Skatteloven § 9-3 (3) litra a og b er særregler som gir boliggevinstreglene større rekkevidde. Hele gevinsten kan være skattefri etter § 9-3 (2) selv om ikke eieren har bodd i hele eiendommen. Litra a gir et unntak for tomannsboliger. Eieren må her ha bodd i den ene leiligheten for å oppnå skattefritak. Det stilles ingen krav om at eierens leilighet må utgjøre den største delen av arealet. Etter litra b skal § 9-3 (2) også gjelde for ”annen boligeiendom”. Begrepet ”annen boligeiendom” viser tilbake på litra a og tomannsboliger, slik at det må tolkes som annen boligeiendom enn tomannsbolig. Det stilles vilkår om at eieren må ha brukt minst halvparten av eiendommen som egen bolig, og at resten må ha vært utleid til boligformål.

---

<sup>23</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 234.

<sup>24</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 235.

Bestemmelsens bakgrunn er heftet på et likebehandlingshensyn. Det er i dag vanlig å finansiere sitt boligerverv gjennom to- eller flermannsboliger. Reglene bør derfor være de samme som for eneboliger.

Bestemmelsen om fritidsboliger i sktl. § 9-3 (4) inneholder ingen tilsvarende regel som sktl. § 9-3 (3). Situasjonen der kun en del av en fritidsbolig anvendes av eieren selv, blir behandlet i punkt 4.1 nedenfor om brukens omfang.

### 2.3 Grensen mellom tomt og fritidseiendom

Det er av stor rettslig betydning å kunne skille mellom fritidseiendom og tomt. De skatterettslige begrepene grenser mot hverandre, og en fritidseiendom kan i visse tilfeller beskattes som tomt.

Som et utgangspunkt må grensen mellom fritidseiendom og tomt trekkes på samme måte som grensen mellom egen bolig og tomt. Rettspraksis i tilknytning til egen bolig vil derfor også være av betydning for grensen mellom tomt og fritidseiendom. Dette er imidlertid bare et utgangspunkt. Som jeg vil vise nærmere i punkt 2.3.1 og 2.3.2 nedenfor, skal det antakelig mer til før en fritidseiendom undergis tomtebeskatning.

Gevinst ved realisasjon av fast eiendom er skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (2), forutsatt at ingen av unntakene kommer til anvendelse. I sktl. § 9-3 (8) fremkommer en uttrykkelig tomtegevinstregel, som begrenser rekkevidden av unntaksreglene i annet til sjettede ledd. Gevinst ved realisasjon av tomt er skattepliktig. Regelen innebærer et unntak fra unntakene, slik at det er den alminnelige hjemmel for gevinstbeskatning i skatteloven kap. 5 som gjelder for tomter. Sktl. § 9-3 (4) må derfor alltid leses med § 9-3 (8) i minnet.

Sktl. § 9-3 (8) litra a første punktum omhandler skattepliktig realisasjon av "tomt". Et rettslig spørsmål er hva som ligger i begrepet "tomt". Bestemmelsens andre punktum gir en nærmere utdypning av hvordan begrepet er å forstå, og lyder som følger:

*”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., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål og lignende, og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt.”*

Bestemmelsens andre punktum gir ingen uttømmende definisjon av begrepet ”tomt”, jfr. ordene ”regnes også”. En eiendom kan regnes som tomt selv om ikke vilkårene i andre punktum er oppfylt. Like fullt danner regelen et naturlig utgangspunkt for den nærmere definisjon.

Det typiske eksempelet på tomt må være et ubebygd areal. Dette følger av en naturlig forståelse av lovens ordlyd, ”**også** bebygd areal”(min utheving). I forhold til grensedragningen mellom fritidsbolig og tomt, vil helt eller delvis bebygd eiendom være av særlig interesse. Et ubebygd areal vil som den store hovedregel ikke regnes som fritidseiendom i skatterettslig forstand, og vil derfor ikke komme i konflikt med sktl. § 9-3 (4). Et unntak kan tenkes der en fritidseiendom har brent ned. For mer om dette se punkt 3 om fritidsbolig.

Lovens vilkår viser til en objektiv vurdering av hvorvidt den foreliggende eiendom kan anses som ”tomt”. Avgjørelsen må treffes på bakgrunn av objektive kriterier knyttet til eiendommen og strøket.

Bestemmelsen oppstiller to kumulative hovedvilkår for gevinstbeskatning av tomt. Det ene hovedvilkåret er at hele eller en del av eiendommen er **skikket som grunn for bebyggelse**. Det vil generelt ikke stilles strenge krav til arealets skikkethet for at det skal kunne anvendes som tomt. De fleste arealer kan for eksempel utnyttes til bebyggelse, med mindre geografiske eller typografiske hindringer ligger i veien.<sup>25</sup> Av andre mulige hindringer skal

---

<sup>25</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 93.

nevnes absolutte og ufravikelige lovregler som hindrer juridisk adgang til å benytte eiendommen til bebyggelse eller lignende. Som eksempel viser jeg til plan- og bygningsloven som fremsetter en rekke lovbestemte forbud mot å bygge i strandsonen.<sup>26</sup>

Avgjørelsen av om dette vilkåret er oppfylt skal treffes på bakgrunn av to undervilkår. For det første må eiendommen eller en del av denne ligge slik til i forhold til behovene for byggegrunn, at den er aktuell for byggeformål. For det andre må eiendommen eller den aktuelle delen etter sine naturlige og administrative egenskaper, være egnet for byggeformål. Reguleringsplaner og andre offentlige arealplaner vil her kunne ha avgjørende betydning.<sup>27</sup>

Vilkårene ble særlig behandlet i Rt. 1991 s. 207. Saken gjaldt salg av noen øyer utenfor Bodø havn. Høyesterett la til grunn at prisen i vesentlig grad var påvirket av muligheten for utbygging, og gevinsten ble av den grunn tomtebeskattet. Grunnens fysiske egnethet og de rettslige bånd på utnyttelsesadgangen, kom direkte inn ved vurderingen.

Det andre hovedvilkåret går ut på at vederlaget ved realisasjonen må være bestemt etter **tomtepris**, ordlyden ”i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt”.

Til illustrasjon viser jeg til Holm-dommen i Rt. 1977 s. 1264, der det går frem:

*”Ved bedømmelsen av om et salg av en fullt ut bebygd eiendom må anses som tomtesalg må den første forutsetning for et bekreftende svar være at den alminnelige omsetningsverdi av eiendommen **i det vesentlige er upåvirket av bebyggelsen**. Har bebyggelsen slik økonomisk betydning at den **nevneverdig** øker eiendommens verdi utover den ubebygde grunns omsetningsverdi, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning av en oppnådd gevinst”*(min utheving).

---

<sup>26</sup> Plan- og bygningsloven § 17-2.

<sup>27</sup> Norsk Elektronisk Skattebibliotek - Skatteloven med kommentarer.

Avgjørelsen av om en eiendoms verdi i det vesentlige er upåvirket av bebyggelsen, vil nødvendigvis være skjønnsmessig. Et hovedsynspunkt må likevel være at om det ved en totalbedømmelse anses som en økonomisk rimelig og påregnelig mulighet for at en kjøper av eiendommen vil beholde den i det vesentlige uforandret med hensyn til bruk og bebyggelse, bør ikke tomtebeskatning bli resultatet.

I den konkrete skjønnsmessige helhetsvurdering, bør momenter som strøkets karakter og utvikling, tempoet og styrken i denne utviklingen og den påstående bebyggelsens preg også tas i betraktning.

Som allerede nevnt må avgjørelsen av hvorvidt den foreliggende eiendom kan anses som ”tomt”, treffes ut fra en objektiv vurdering. En kjøpers subjektive hensikter vil derfor ikke være avgjørende. Det vil likevel være et moment ved avgjørelsen å se hen til hvordan kjøperen har tenkt å benytte arealet, samt hvilken bruk det har vært gjenstand for tidligere.<sup>28</sup>

I forhold til fritidseiendommer kan det bli tale om hel eller delvis tomtebeskatning i to tilfeller. For det første ved store eiendommer (delvis bebygd fritidseiendom), og for det andre ved eiendommer med lite verdifull bebyggelse (fullt bebygd fritidseiendom).<sup>29</sup>

### 2.3.1 Delvis bebygd fritidseiendom

Med delvis bebygd tomt forstås i denne sammenheng en bebygd eiendom med stor grunn. Avgjørende for om en tomt skal anses som kun delvis bebygd, er om eiendommens grunnareal overstiger det som kan karakteriseres som en ”naturlig arrondert tomt”. Uttrykket er hentet fra Ommang-dommen i Rt. 1964 s. 1241, der saken gjaldt salg av en fast

---

<sup>28</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 93.

<sup>29</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 239 og s. 240.

bolig med stort ubebyggt grunnareal. Uttrykket har siden dannet et prinsipielt utgangspunkt for hvor grensen skal gå.

I Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau* gikk Høyesterett et skritt videre i forhold til Ommangdommen, ved å trekke opp retningslinjer for hva som skal omfattes av en ”naturlig arrondert tomt”. Ved vurderingen var det således ikke nødvendig å ta stilling til om det overskytende areal kunne karakteriseres som tomt.

Høyesteretts flertall var av den oppfatning at løsningen måtte bero på en økonomisk vurdering. Fordelingen mellom fritidsbolig og tomt skulle skje på den måten som ga størst mulig vederlag. Grensen skulle trekkes på grunnlag av en sammenligning mellom eiendommens bruksverdi og eiendommens tomteverdi.

Bruksverdien av en fritidseiendom, vil være avhengig av hva slags type fritidseiendom det er snakk om. I *Midtskau*-dommen gjaldt saken et sommerhus, der bruksverdien i det vesentlige var knyttet til kontakten med strand og sjø, og adgangen til fritt og usjenert opphold på eiendommen. På en ”vinterhytte” på fjellet ville bruksverdien derimot være knyttet til andre forhold, som for eksempel adgangsvei til skianlegg og skiløyper osv. En fritidseiendoms bruksverdi setter grenser for hva som skal regnes som en naturlig arrondert tomt. Spørsmålet må vurderes konkret i det enkelte tilfellet.

Med ”delvis bebyggt tomt” forstås først og fremst de tilfellene hvor det på tomten naturlig kan plasseres ytterligere bebyggelse.<sup>30</sup> Det at det er plass til flere fritidshus på eiendommen, er imidlertid ikke tilstrekkelig. Det avgjørende vil heller være om tomtens utnyttelsesgrad står i forhold til eiendommens karakter, eller om tomtens størrelse overstiger det som er vanlig i strøket for eiendommer av denne type. Hva som er en ”naturlig arrondert tomt” vil for eksempel kunne falle noe forskjellig ut for en fast bolig i et

---

<sup>30</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 104.

ordinært boligstrøk og for en fritidseiendom. En fritidseiendom er som regel større sett i forhold til eiendommens bebyggelse.

Den tidligere nevnte Midtskau-dommen gjaldt salg av et landsted ved sjøen. Eiendommen hadde en svært stor grunn på 12 mål, og selgeren hadde blitt tomtebeskattet for gevinsten på den del av arealet som oversteg tre mål. Høyesterett var imidlertid av en annen oppfatning, og mente at en større del måtte holdes utenfor beskatningen. Ligningen ble av den grunn opphevet, og det ble holdt åpent om det overhodet ville være grunnlag for tomtebeskatning.

Det kan i praksis forekomme tilfeller hvor man finner at deling er riktig fordi arealet er større enn det en naturlig arrondering tilsier, men uten at det konstateres at den overskytende del er egnet som tomteareal. Som eksempel kan nevnes der det overskytende areal er en bratt skråning, der ytterligere bebyggelse vil være umulig. I mangel på andre alternativer må retten i slike tilfeller falle tilbake på hovedregelen i sktl. § 5-1 (2).

Hva som skal regnes som en ”naturlig arrondert tomt”, går bl.a. frem av Utv. 1995 s. 1173. Saken gjaldt salg av et gårdstun i Ås kommune. Lagmannsretten fant etter en konkret vurdering at totalarealet på 4854 m<sup>2</sup>, var å anse som en naturlig arrondert tomt tilliggende husene på eiendommen. Arealet ble derfor i sin helhet ansett som fritidseiendom. I sin begrunnelse la retten vekt på at eiendommen lå i landlige omgivelser, hvor boligtomtene tradisjonelt er store.

Løsningen ville trolig blitt en annen om huset hadde vært beliggende i et mer typisk boligstrøk. Rt. 1996 s. 932 *Hald* kan her være egnet til illustrasjon. Saken gjaldt salg av skattyters faste boligeiendom i Bærum. Utparselleringen av eiendommen var svært omfattende, og store deler av boligeiendommen var blitt skattlagt som tomtegevinst. I sin vurdering la Høyesterett avgjørende vekt på tendensen med en stadig høyere utnyttelsesgrad i området. Det var ikke lenger vanlig med så stor tomter i Bærum. Fordelingen mellom tomt og boligeiendom ble av den grunn godkjent av Høyesterett.



Hva som skal regnes som en ”naturlig arrondert tomt”, må etter dette antakelig strekkes noe lenger i forhold til fritidseiendom enn i forhold til egen bolig. Det er i praksis vanligere å ha en større eiendom rundt en fritidsbolig, enn rundt en fast bolig i et mer typisk boligstrøk. Strøkets karakter vil her ha avgjørende betydning.<sup>31</sup> Der tomtens størrelse overstiger det som er vanlig i strøket for eiendommer av en bestemt type, skal gevinsten delvis beskattes som tomtegevinst. Hytter beliggende i et tradisjonelt hyttestrøk, bygges som regel ikke så tett som hus i boligstrøk. Det skal med andre ord mer til før en fritidseiendom delvis blir tomtebeskattet, enn en fast bolig.

### 2.3.2 Fullt bebygd fritidseiendom

Skatteloven § 9-3 (8) litra a åpner for at også bebygd areal kan regnes som ”tomt”. Det var imidlertid lenge usikkert om dette også gjaldt fullt bebygd eiendom.

I Rt. 1977 s. 1264 *Holm* slo Høyesterett fast at gevinst ved salg av en eiendom i Tromsø, som ved salget var bebygd i sin helhet og som var i bruk som boligeiendom, kunne beskattes som tomtegevinst.

Ved fortolkningen av tomtebegrepet i første punktum trakk førstvoterende inn momenter fra andre punktum. For det første måtte den alminnelige omsetningsverdi av eiendommen i det vesentlige være upåvirket av bebyggelsen. Dersom bebyggelsen i nevneverdig grad øker eiendommens verdi sett i forhold til den ubebygde grunns omsetningsverdi, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning.

Et annet moment retten la vekt på var om det ved en totalbedømmelse må anses som en økonomisk rimelig og påregnelig mulighet at en kjøper av eiendommen til den pris i handel og vandel, vil beholde eiendommen i det vesentlige uforandret med hensyn til bruk og

---

<sup>31</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 104.

bebyggelse. Ved vurderingen må strøkets karakter og utvikling, tempoet og styrken i denne utviklingen og den påstående bebyggelses preg, tilstand og utviklingsmuligheter, tas i betraktning.

I det konkrete tilfellet fant Høyesterett at prisen kjøper hadde betalt, praktisk talt var upåvirket av bygningene på eiendommene. Prisen svarte også til hva de markedsmessige forhold tilsa. Retten konkluderte derfor med at verdien av eiendommen i vesentlig grad var knyttet til grunnens egnethet for bebyggelse, og at de påstående bygninger var av helt underordnet betydning. Saksøker ble tomtebeskattet.

Ved fritidseiendommer vil prisen gjerne være bestemt av tomtes verdi. Dette gjelder særlig der bebyggelsen er av relativt beskjedne art, både i størrelse og standard. Hytter vil i gjennomsnittstilfellet fortsatt være av mer beskjedne art enn egne boliger, selv om utviklingen ser ut til endre dette noe.

En hytte i svært dårlig forfatning uten strøm og innlagt vann, kan være egnet som eksempel på en bebyggelse av underordnet betydning. Eiendommens omsetningsverdi vil i slike tilfeller være bestemt av selve grunnen og dens muligheter til ny bebyggelse. Der tomten er stor i forhold til bebyggelsen, og fritidseiendommen er lokalisert i en svært populær hyttegrend, må dette være momenter som taler for tomtebeskatning i slike tilfeller.

Det finnes imidlertid ingen klar nedre grense. Selv om bebyggelsen ikke øker eiendommens verdi ut over tomteverdien, kan bebyggelsens verdi likevel være så betydelig, at det ikke er naturlig å se på eiendommen som tomt alene.<sup>32</sup>

Som eksempel viser jeg til Rt. 1993 s. 480 *Huse*. Saken gjaldt salg av en bebygd fritidseiendom ved sjøen i nærheten av Drøbak. Tomten var her på 858 m<sup>2</sup>, mens hytta var på 60 m<sup>2</sup>. Eiendommen var av selgeren benyttet som fritidsbolig.

---

<sup>32</sup> Rt. 1977 s. 1264.

Ved salget ble selgeren gevinstbeskattet for gevinsten på kr 664 250. Kjøperne ville rive hytta og bruke eiendommen som boligtomt. Høyesterett opphevet imidlertid ligningen.

I sin vurdering la Høyesterett betydelig vekt på den tidligere nevnte Holm-dommen. En fullt bebygd eiendom i Tromsø hadde her blitt tomtebeskattet. Huset det dreide seg om var svært falleferdig, og skilte seg veldig ut i forhold til den omliggende bebyggelse.

Høyesterett hadde i det konkrete tilfellet ikke funnet noen påregnelig mulighet for at en kjøper til den aktuelle pris ville beholde eiendommen i det vesentlige uforandret.

Eiendommen ble å regne som tomt.

I Huse-dommen lå faktum noe annerledes an. Saken gjaldt en fritidseiendom bebygd med en sommerhytte. Huset var av en slik standard at det i flere år fremover kunne tjene sitt formål til fritidsbruk. Videre lå eiendommen plassert på grensen mellom et hytteområde og et bakenforliggende boligstrøk. Det var derfor flere andre fritidsboliger i nærheten.

Høyesterett fant videre at kjøperens pris også kunne ha vært oppnådd om eiendommen skulle beholdes som fritidseiendom. Eiendommen kunne av disse grunner ikke regnes som en tomt, og gevinsten ble derfor ikke beskattet.

Ved en sammenligning av de to overnevnte dommer, Holm- og Huse-dommen, kan det synes som om grensen mellom tomt og fritidsbolig skal trekkes noe annerledes enn grensen mellom tomt og egen bolig. Det stilles generelt mindre krav til standarden til en fritidseiendom, enn til en fast bolig. Det skal antakelig derfor mer til før en fullt bebygd fritidseiendom blir tomtebeskattet enn en fullt bebygd bolig.

Resultatet i Huse-dommen kunne muligens blitt et annet, om bebyggelsen hadde vært selgerens egne bolig. Bebyggelsens standard ville i et slikt tilfelle antakelig blitt ansett i dårlig tråd med tidens utvikling. Det ville også vært mer nærliggende å sammenligne huset med boligene i det nærliggende boligstrøket, istedenfor hyttene som lå i nærheten.

Sammenligningen ville antakelig funnet at huset ikke passet bebyggelsen i området, og gevinsten ville mer sannsynlig blitt tomtebeskattet.

## 2.4 Grensen mellom fritidsbolig og næringsvirksomhet

Kapitalgevinster i virksomhet vil alltid være skattepliktig etter virksomhetsregelen i sktl. § 5-30. Det vil derfor være av stor rettslig betydning å fastsette hvilken bestemmelse som kommer til anvendelse i det enkelte tilfellet.

Det er en rekke flytende overganger mellom fritidseiendom og næringsvirksomhet. Jeg har av den grunn funnet det nødvendig å gå noe nærmere inn på grensen, uten at beskatning av formuesobjekter i virksomhet skal bli et særlig tema. Unntaksregelen i sktl. § 9-3 (4) gjelder som nevnt kun formuesobjekter utenfor virksomhet.

Grensen mellom fritidsbolig og næringsvirksomhet viser seg på en rekke måter. Som et eksempel kan nevnes grensen mellom utleiehytte og fritidsbolig. Temaet vil bli behandlet nærmere under punkt 3.2 i tilknytning til nye eieformer, og under punkt 4.4.3 om bruksendringer. Jeg vil av den grunn ikke gå nærmere inn på grensen i denne sammenheng.

### 3 Vilkår 1: Kravet om "fritidsbolig"

Lovens krav om realisasjon av "fritidsbolig", er det vilkår det knytter seg størst usikkerhet til. Begrepet åpner for en betydelig skjønnsutøvelse. Den rettslige problemstilling er hva som ligger i begrepet "fritidsbolig".

Skatteloven gir ingen nærmere definisjon av begrepet. Momenter må derfor innhentes andre steder. Mye av usikkerheten knytter seg til hvor vidt begrepet skal tolkes.

Etter en naturlig språklig forståelse må begrepet "fritidsbolig" forstås som en fast eiendom som benyttes i fritiden. Begrepet i seg selv gir ingen avgjørende begrensninger i forhold til bygningens utseende eller dens geografiske plassering.

Aarbakke fremsetter en definisjon av begrepet "fritidseiendom" i "Skatt på inntekt". I følge ham er "fritidseiendom" "en fast eiendom, formentlig med hus, som er bestemt til bruk for fritidsformål".<sup>33</sup> Han mener videre at en fritidseiendom kan være en hytte, men også annen eiendom. Definisjonen må anses som nokså snever tolkning av begrepet "fritidseiendom".

Skattedirektoratets Lignings-ABC 2006 synes i stor grad å bygge på Aarbakkes definisjon.<sup>34</sup> Praksisen går imidlertid et skritt videre når det uttales at begrepet ikke innebærer noen begrensninger i forhold til type bygning eller plassering av den.

Som nevnt vil en fritidsbolig i all hovedsak være en fast eiendom med hus. I Utv. 2004 s. 955 var spørsmålet om en eiendom som blir solgt uten hyttebygning, også kan regnes som fritidseiendom i lovens betydning.

---

<sup>33</sup> Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 93.

<sup>34</sup> Lignings-ABC 2006.

Lagmannsretten la til grunn at for at en eiendom skal regnes som "fritidseiendom" etter sktl. § 9-3 (4), må det i utgangspunktet gjelde et krav om at det er en bygning på eiendommen som kan brukes som fritidsbolig.

I tilfeller der en tidligere fritidseiendom har brent ned, som var tilfellet i denne sak, mente retten utgangspunktet ikke uten videre kunne legges til grunn. Som begrunnelse viste lagmannsretten til en dom avsagt av Borgarting lagmannsrett 23. mai 1997, der det ble slått fast at en nedbrent bolig fortsatt er å anse som en bolig i sktl. § 9-3 (2)s forstand. Etter rettens mening må det som gjelder for "bolig" i disse tilfellene, uten tvil også gjelde for fritidsbolig.

Retten konkluderte med at gevinsten var skattefri etter unntaket om fritidsbolig, ettersom eiendommen oppfylte kravene "fritidsbolig" før huset brant ned.

Hva som videre skal til før en bolig faller inn under begrepet "fritidsbolig", kan ikke besvares en gang for alle. Begrepet er skjønnsmessig, og har derfor evnen til å tilpasse seg endrede samfunnsforhold.

De fleste har imidlertid et nokså klart bilde om hva som typisk vil være en fritidseiendom. En hytte utenfor byområde, med et utseende og standard som skiller den ut i forhold til en fast bolig, vil antakelig gå igjen. Den enkle hytta på fjellet som særlig benyttes til skiaktiviteter om vinteren eller landstedet ved sjøen som brukes til ulike fritidsaktiviteter om sommeren, er klare eksempler. Ingen vil være i tvil om at slike bygninger går inn under begrepet "fritidseiendom". Yttertilfellene er altså klare.

Hva som skatterettslig kan karakteriseres som en fritidsbolig, har i stor grad endret seg gjennom årene. Begrepet har vært gjenstand for en betydelig utvidelse. En fritidsbolig kan i dag være alt fra en hytte på fjellet til en leilighet i byen. Borettslagsleiligheter og eneboliger kan også omfattes. En eiendoms fysiske beskaffenhet vil dermed være av underordnet betydning. Det er isteden eierens subjektive bruk av eiendommen som i

utgangspunktet er avgjørende.<sup>35</sup> Begrepet ”fritidseiendom” sier ikke mye om hva slags bygning det er snakk om. Bruken av eiendommen vil derfor være det avgjørende.

Kravet til eierens bruk spiller inn på to ulike måter i vurderingen knyttet til sktl. § 9-3 (4). For det første skal eierens faktiske bruk av eiendommen være av avgjørende betydning i tilknytning til kravet om ”fritidsbolig”. I denne relasjon anses vilkåret som ett av momentene i vurderingen av om eiendommen kan karakteriseres som en fritidsbolig. For det andre er kravet til eierens bruk et eget vilkår for skattefri realisasjon av fritidseiendom i sktl. § 9-3 (4). Eieren må ha brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år. Vilåret omtales i denne sammenheng som brukskravet, og vil behandles nærmere under punkt 4.

Selv om sktl. § 9-3 (4)s vilkår om bruk kommer til anvendelse i to ulike relasjoner, er vilkårets innhold det samme. Å behandle vilkåret to ganger, vil av den grunn innebære en unødvendig dobbelbehandling. Jeg har derfor valgt å drøfte vilkåret kun en gang i punkt 4 om kravet til bruk.

Eierens bruk er som nevnt det avgjørende moment for om vi står ovenfor en fritidseiendom i skatterettslig forstand.<sup>36</sup> Andre momenter vil imidlertid også være av betydning, og skal behandles i det følgende.

---

<sup>35</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 61.

<sup>36</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 61.

### 3.1 Helhetsvurdering

I ”Skatt på inntekt” stiller Aarbakke spørsmålet om når en eiendom skal anses som fritidseiendom. Spørsmålet blir særlig satt på spissen der eiendommen leies ut eller brukes til andre formål enn eieren fritidsformål. Løsningen må etter hans oppfatning bero på en helhetsvurdering, hvor det avgjørende er om eiendommen alt i alt fremtrer som eierens fritidseiendom.<sup>37</sup>

Jeg vil i det følgende ta for meg ulike relevante momenter i denne helhetsvurdering, slik de fremkommer i praksis.

#### 3.1.1 Eiendommens geografiske plassering

Skatteloven stiller ingen krav til en fritidsboligs geografisk plassering. En eiendom midt i en storby, kan i realiteten være en fritidseiendom. Etter bestemmelsens ordlyd vil det avgjørende være om eiendommen rent faktisk har vært benyttet som fritidseiendom.

For at en bolig skal kunne karakterisere som en ”fritidsbolig” kreves det en bruk som er knyttet til vesentlig fritidspregede opphold og gjøremål, herunder kontakt og tilsyn med familie.<sup>38</sup>

I en uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1989 s. 754, ble det lagt til grunn at byleiligheter kan være fritidseiendom etter sktl. § 9-3 (4). Det samme går også frem av Lignings-ABC 2006.

På den annen side sier Lignings-ABC at typiske fritidseiendommer er hytter og landsteder. Andre typer av eiendommer, som for eksempel byleiligheter og boliger i ordinære

---

<sup>37</sup> Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 93.

<sup>38</sup> Lignings-ABC 2006.



boligstrøk, kan kun **unntaksvis** anses som fritidseiendommer. Bakgrunnen er at presumsjonen for fritidsbruk mangler for slike boliger. Eiendommene kan anvendes på vidt forskjellige måter, og det er alt i alt mindre sannsynlig at de anvendes som fritidsbolig. Av bevismessige grunner vil derfor slike boliger i utgangspunktet ikke falle inn under begrepet ”fritidseiendom”. Det kreves mer for å sannsynliggjøre at slike eiendommer anvendes til fritidsbruk, enn for de typiske hyttetilfellene.

Momentet om eiendommens geografiske plassering kommer også inn der fritidsboligen er plassert i nær avstand til skattyters arbeidsplass. For slike eiendommer vil den vanlige presumsjon for fritidsbruk som oftest ikke foreligge. Bruk i forbindelse med inntektsgivende aktivitet regnes aldri som fritidsbruk.<sup>39</sup>

Prinsippet er imidlertid ikke mer enn et utgangspunkt. I den ferske dommen fra Borgarting lagmannsrett i LG-2006-38250, ble momentet ikke gitt avgjørende betydning. Skattyters fritidsbolig var i dette tilfellet plassert i gangavstand til hans arbeidsplass. Dommen vil bli mer utførlig drøftet i punkt 3.1.2 om eiendommens avstand fra fast bolig.

Et eksempel som i denne sammenheng kan reise et særlig rettslig spørsmål, er der skattyter eier to fritidsboliger i geografisk nær avstand til hverandre. En forutsetning er at bygningene ikke regnes med til samme fritidseiendom. Skattyter har for eksempel kjøpt en annen hytte noen få km fra den hytta han allerede eide. I et slikt tilfelle foreligger det antakelig en presumsjon mot at den ene hytta kan karakteriseres som en fritidsbolig for eieren. Fritidsboligen vil ha et sterkt preg av å være en kapitalplassering. Etter min mening bør skattyter i et slikt tilfelle selv ha bevisbyrden for at han oppfyller brukskravet for begge eiendommer om gangen.

---

<sup>39</sup> Lignings-ABC 2006.

### 3.1.2 Eiendommens avstand fra fast bolig

Et ytterligere moment i vurderingen av om en eiendom er å regne som en "fritidsbolig" i skattelovens forstand, er eiendommens nærhet til skattyters faste bolig.

I BFU 41/02 ble momentet en utslagsgivende faktor. En skattyter fast bosatt i en leilighet i Oslo, eide også et rekkehus i samme by. Hun hevdet at rekkehuset var hennes fritidseiendom.

Det rettslige problem var om man stod ovenfor en "fritidsbolig" i skattelovens forstand.

I Skattedirektoratets vurdering ble nærheten mellom de to boligene et utslagsgivende moment som talte mot kravet om "fritidsbolig". Når det var blitt åpnet for å skattemessig likestille fritidsbolig i storbyer, mente Direktoratet at dette var av hensyn til skattytere som hadde bolig annet sted og hvor bruken av boligen var knyttet til fritidspregede opphold og gjøremål. Etter en samlet vurdering var Skattedirektoratet av den oppfatning at rekkehuset ikke var å anse som en fritidseiendom i forhold til sktl. § 9-3 (4).

En annen uttalelse som trekker i samme retning, er BFU 102/2003. Saken gjaldt også her en leilighet sentralt i Oslo. Skattyteren eide en ettroms leilighet ca 35 km fra sin faste bolig, og hevdet denne måtte anses som en fritidseiendom.

Det ble ikke ansett tvilsomt at bruken av leiligheten hadde hatt fritidspreg.

Skattedirektoratet falt likevel ned på at leiligheten ikke fremstod som en fritidsbolig i henhold til skatteloven. Løsningen ble grunnet på den relativt korte avstanden fra skattyters faste bolig. Dette fikk den lille leiligheten til å få et sterkere preg av å være en kapitalplassering enn å være en fritidsbolig.

Skattedirektoratets uttalelser må antakelig anses noe modifisert i dag. Den overnevnte dom avsagt av Gulating lagmannsrett har kommet til i tiden etter uttalelsen, og synes å lempe noe på vekten av momentet om nærhet til egen bolig.

I LG-2006-38250, gjaldt spørsmålet om en leilighet i gangavstand til skattyters faste bolig kunne anses som en fritidsbolig i skattelovens forstand. Skattyteren, som i saken var bosatt i Bergen, fikk medhold i at han også kunne eie en leilighet i byen, og at denne kunne kvalifiseres som fritidsbolig. Direkte gjaldt saken løpende beskatning, men den vil også ha prinsipiell betydning ved avgjørelsen av om en gevinst er skattepliktig.

Avstanden mellom skattyters faste bolig og hans fritidsbolig var i dette tilfellet svært liten. Det var kun et par kilometer i avstand, og det tok skattyter ca 20-25 minutter å gå mellom eiendommene.

Saksøker begrunnet sitt valg av fritidsbolig med at han der fikk dekket fritidsbehov, som han ikke fikk dekket i sin faste bolig. I hovedsak ble eiendommen benyttet til å fiske, bade og grille om sommeren, m.a.o. til rekreasjon og fritidsformål.

Fritidsboligens avstand fra eierens faste bolig ble av retten ansett som et relevant kriterium, men var ikke til hinder for å anse leiligheten som en fritidseiendom i det konkrete tilfellet. En rekke andre momenter ble sterkere vektlagt i helhetsvurderingen. For det første ble det ansett som lite formålstjenlig for skattyter å etablere seg med fritidsbolig i de mer typiske hyttegrendene. Han hadde et stort ansvar for den næringsvirksomheten han drev i byen, og kunne være borte fra dette over lang tid.

Eiendommen hadde videre en rekke kvaliteter som er vanlige for hytteeiendommer langs kysten. Leiligheten hadde båthavn og badestrand rett utenfor, og et utvendig oppvarmet svømmebasseng.

Etter en konkret helhetsvurdering der de overnevnte momentene ble tatt hensyn til, fant lagmannsretten at eiendommen måtte anses som en fritidseiendom.

Til støtte for sitt syn henviste retten til Boligkomiteens innstilling i NOU 1973:3 (skattlegging av boliger). Av den gikk det frem at lovgiverne hadde vært oppmerksom på at det var kort avstand mellom fast bolig og fritidsbolig i et betydelig antall tilfeller. Det ble likevel ikke gitt særregler eller etablert begrensninger for disse. Retten tolket dette dit hen at avstandsmomentet ikke kunne tillegges vesentlig vekt.

Dommen kan sies å gi visse føringer for en noe mer utvidet fortolkning av begrepet "fritidsbolig".

Nær avstand til skattyters faste bolig, vil etter dette neppe være noe avgjørende moment for om en eiendom faller inn under skattelovens fritidsboligbegrep. Som et eksempel kan nevnes de ulike kolonihagene i Oslo by, der nærheten til eiernes faste boliger er åpenbar. I forhold til disse må det ha vært underforstått at nærhet i avstand ikke kan være avgjørende. Jeg har ikke sett noe av praksis som er egnet til å så tvil om at hyttene kan regnes som fritidsboliger etter sktl. § 9-3 (4), så lenge de anvendes til fritidsbruk.

### 3.1.3 Eiendommens utseende og verdi

I skattelovens vilkår om "fritidsbolig" ligger det som nevnt i punkt 3 ingen avgjørende begrensning i forhold til bygningens utseende. Både eneboliger, leiligheter og mer tradisjonelle hyttebygninger kan i teorien karakteriseres som fritidsboliger. Bygningens størrelse skal heller ikke være av avgjørende betydning.

Praksis har likevel ansett en bygnings utseende for å være et relevant moment i helhetsvurderingen. En tradisjonell hyttebygning beliggende på fjellet vil for eksempel ha

en sterk presumsjon for å være en fritidsbolig. Det skal med andre ord mindre til før en slik bygning kan karakteriseres som en fritidseiendom, enn en større leilighet i et byområde.<sup>40</sup>

At eiendommen er særlig verdifull, vil på samme måte være et moment som taler mot at kravet om "fritidsbolig" er oppfylt. Eiendommen vil da gjerne bære preg av å være en kapitalplassering, og ikke eiendom ment brukt som fritidsbolig. Ved store boliger med høy standard vil bruken ikke i nevneverdig grad skille seg fra bruken av egen bolig.

I de tilfellene der en eiendom er særlig verdifull, vil ligningsmyndighetene lettere hevde at den er anskaffet av hensyn til kapitalplassering.<sup>41</sup> Jo mer verdifull en eiendom er, desto mer nærliggende vil det være at den i det vesentligste eies som en kapitalinvestering.<sup>42</sup> Klarer imidlertid skattyter å sannsynliggjøre at kravet til eierens bruk er oppfylt, må eiendommen likevel anses som en fritidsbolig. Eiendommens fysiske beskaffenhet blir da ikke et utslagsgivende moment.

Velutrustede hytter med høy standard har i dag blitt svært vanlig. Dommen avsagt av Borgarting lagmannsrett i LG-2006-38250, kan også her være illustrerende. Fritidsboligen var i dette tilfellet en svært luksuriøs leilighet på hele 140 kvm. Til sammenligning var skattyterens faste bolig på ca. 130 kvm, og dermed mindre enn fritidsboligen. Leiligheten hadde i seg selv ikke noe særlig fritidsboligpreg, og kunne derfor være lettere å anse som en kapitalplassering. Eiendommens høye verdi, og herunder det betydelige verdistigningspotensialet, trakk samme vei.

Leilighetens utseende og verdi ble likevel ikke gitt utslagsgivende vekt. Retten fant at eiendommen falt inn under fritidsboligbegrepet, og la ved avgjørelsen avgjørende vekt på at eieren utelukkende hadde benyttet leiligheten til fritidsformål.

---

<sup>40</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>41</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 78.

<sup>42</sup> Utv. 1989 s. 754.

### 3.1.4 Formålet med ervervet

Formålet med ervervet er et moment som har særlig relevans i tilknytning til grensen mellom fritidseiendom og spekulasjonsobjekter.

Et rettslig problem som kan oppstå i denne forbindelse, er om formålet med anskaffelsen av fritidsboligen kun var en kapitalplassering. Problemet oppstår gjerne der eiendommen er særlig verdifull. I slike tilfeller kan det være nærliggende å anta at den er anskaffet som en kapitalpassering.<sup>43</sup> Problemet blir stadig mer aktuelt, ettersom fritidsboligene som bygges bare får høyere og høyere standard.

Det settes generelt ingen grense mellom fritidsboliger kjøpt på grunnlag av spekulasjonsmotiv og fritidsboliger med hovedsakelig andre formål. Så lenge lovens krav er oppfylt, og i dette tilfellet særlig kravet til fritidsbruk, vil gevinsten være skattefri.

Kravene til bruks- og eiertid kan også anses innført på den bakgrunn å unngå spekulasjonsprosjekter. Jo kortere tiden mellom ervervet og realisasjonen er, desto større er presumsjonen for spekulasjon. En skattyters spekulasjonsmotiv er det aldri grunn til å beskytte.

Grensen mellom fritidsbolig og egen bolig, eventuelt pendlerbolig, trekkes gjennom boligens tilknytning til inntektsgivende arbeid. Formålet med en fritidsbolig bør derfor ikke være tilknyttet inntektsgivende arbeid.

Det finnes imidlertid visse grensetilfeller, der skillet mellom fritidsbolig og andre boliger ikke så lett lar seg trekke. Grensen mellom arbeid og fritid kan ofte bli flytende, og en bolig kan være anvendt med begge formål for øye. Som eksempler kan nevnes arbeidstakere som ikke er avhengig av å sitte på et kontor for å utføre sine oppgaver. Skribenter, forfattere,

---

<sup>43</sup> Lignings-ABC 2006.

lærere som retter eksamener osv, tar gjerne med seg sitt arbeid på hytta for å få fred og ro til å arbeide. Moderne kommunikasjonsmidler som telefon, faks og Internett har spilt en avgjørende rolle i denne utviklingen.

Et rettslig spørsmål blir om en slik anvendelse av fritidseiendommer hindrer at eiendommen faller inn under skattelovens fritidsboligbegrep.

På den ene siden må det være klart at om arbeidet overtar fritidsboligens hovedsakelige formål, vil boligen falle utenfor bestemmelsen i sktl. § 9-3 (4). Tilstrekkelige hensyn taler da ikke for en særbehandling av boligen i forhold til andre sekundærboliger. Som eksempel kan nevnes der en skattyter har kjøpt boligen til bruk som overnattingssted i forbindelse med arbeidsreiser.

Der en eiendom i kun begrenset grad benyttes i forbindelse med arbeid, blir konklusjonen antakelig ikke den samme. Tiden boligen blir brukt i forbindelse med arbeid må her holdes opp mot tiden brukt på fritidsformål. Sporadiske besøk i forbindelse med arbeid vil ikke ha noen utslagsgivende betydning dersom boligen også i vanlig utstrekning benyttes til ferieformål. Eiendommen vil fortsatt falle inn under begrepet "fritidsbolig".

En annen situasjon foreligger der formålet med ervervet var delt mellom ønsket om feriested og arbeidssted. Hytta har for eksempel et hjemmekontor på et eget rom. Det er i slike tilfeller ikke mulig å inndele en eventuell gevinst, og kun skattlegge den delen som falt på fritidsboligens "arbeidsrom". Dette er et skille mellom fast bolig og fritidsbolig. Sktl. § 9-3 (4) inneholder ingen tilsvarende regel som faste boliger i sktl. § 9-3 (3). Om en fritidseiendom på tross av annen bruk fortsatt skal regnes som en fritidsbolig, må avgjøres etter en skjønnsmessig helhetsvurdering. Temaet vil bli behandlet nærmere under kravet til brukens omfang i punkt 4.1.

## 3.2 Nye typer fritidsboliger

Det å eie en egen hytte er dyrt og for mange en uoppnåelig drøm. Det finnes imidlertid flere rimelige veier til en fritidsbolig.

Begreper som utleieklausuler, utleiegaranti og timeshare går i dag igjen i flere nye boligprosjekter. En fellesnevner for slike prosjekter er kombinasjonen mellom eie og leie.<sup>44</sup>

Det er i dag også mulig å kjøpe borettslagsleiligheter i flere hyttegrender i Norge. Eieformen må regnes som nokså ny i forbindelse med fritidsboliger, og det er flere uavklarte skattespørsmål knyttet til denne organisasjonsformen.

### 3.2.1 Tidsparter

En tidspart er en eieform knyttet til fritidsboliger. Kjøp av en tidspart gir som regel kjøperen rett til bruk av en fritidsbolig i en avgrenset periode i året.<sup>45</sup> I tillegg til bruksretten, gir en tidspart også tilgang til fellestjenester og ofte ulike fellesanlegg. Ordningen er for mange kjent som "timeshare".

I tidspartloven av 13. juni 1997 nr. 37 § 2a er "tidspart" definert som "bruksrett i avgrenset tidsrom av året for en periode på minst 3 år". En tidspart gir deg altså rett til å bruke en hytte eller en leilighet i en bestemt periode i året. En andel tilsvarer retten til en uke, men man kan også kjøpe flere andeler. Prisen på andelen er i stor grad avhengig av hvor attraktiv uken er.

---

<sup>44</sup> Dagens Næringsliv, 11.02.2005.

<sup>45</sup> Lignings-ABC 2006.



Det typiske for ordningen med tidsparter, er delingen av bruken i tid av et bestemt objekt eller flere objekter. Bruksretten gjelder en begrenset tidsperiode hvert år, ofte en eller flere uker definert etter ukenummer i året.<sup>46</sup>

Gevinstbeskatning av tidsparter, vil være avhengig av hvordan eiendomsretten privatrettslig er organisert.<sup>47</sup> Et spørsmål vil altså være hvem som er eier av fritidseiendommen i det enkelte tilfellet. Jeg vil i det følgende kun ta for meg tilfellet der skattyteren eier en del av eiendommen med en tilknyttet bruksrett, den såkalte sameiermodellen. Det er kun i et slikt tilfelle realisasjonen følger de vanlige reglene om realisasjon av fritidseiendom i sktl. § 9-3 (4). Der skattyteren har kjøpt en bruksrett uten direkte eierandel i eiendommen, vil ikke eiendommen være å regne som hans egne fritidseiendom.<sup>48</sup> Tidsparten behandles da etter reglene om rettigheter i fast eiendom, noe som faller utenfor oppgavens tema.

Realisasjon av tidspart hvor skattyter anses som deleier av eiendommen, følger de vanlige regler for realisasjon av fritidseiendom.<sup>49</sup> For at gevinst ved realisasjon skal være skattefri, må kravene i sktl. § 9-3 (4) være oppfylt.

Sameiere skal som kjent behandles hver for seg i forhold til gevinstbeskatningsregelen i sktl. § 9-3 (4).<sup>50</sup> Den enkelte eieres bruk må derfor behandles isolert, og ikke sett i forhold til de øvrige eiernes bruk av eiendommen. Den tid de andre sameierne av fritidsboligen anvender eiendommen, skal av den grunn ikke få noen innvirkning ved den enkeltes realisasjon av sine tidsparter.

---

<sup>46</sup> Forarbeidene til tidspartloven: Ot.prp. nr. 43 (1996-1997).

<sup>47</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>48</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>49</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>50</sup> Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 91.

### 3.2.2 Fritidsboliger organisert som borettslag

Fritidseiendommer organisert som borettslag har blitt en viktig del av fritidsmarkedet i de senere år. Denne nye eieform reiser særlige rettslige spørsmål i tilknytning til gevinstbeskatning ved realisasjon.

En ny lov om borettslag trådte i kraft 15. august 2005, til erstatning for borettslagsloven av 1960. Den nye loven åpnet for at sammenslutninger som har til formål å gi deltakerne fritidsbolig, skal kunne organisere seg som et borettslag. Ikrafttreddelsen av den nye loven medførte samtidig behov for endringer i skatteloven. En nødvendig endring ble bl.a. gjort i sktl. § 9-3 (4), for å sikre likebehandling av fritidsboliger uavhengig av hvordan eierforholdet er organisert. Skattefritaket for gevinst ved realisasjon av fritidseiendom skulle også gjelde for fritidsboliger som eies via borettslag.

Tidligere omfattet sktl. § 9-3 (4), samt sktl. kap. 7, kun selveide fritidsboliger. Dette hadde sammenheng med definisjonen av borettslag i borettslagsloven av 1960. Kun andelslag som hadde til formål å skaffe andelseierne *bolig*, var omfattet. Formuleringen skulle tolkes bokstavelig.<sup>51</sup>

Med den nye borettslagslova ble det åpnet for at andelslag som har til formål å gi andelshaverne fritidsbolig, kan stiftes som et borettslag. Dette må ses som en del av en utvikling i samfunnet, som har ført til behov for å kunne organisere eiendomsforhold på ulike måter. Det kan i visse tilfeller både være praktisk og ønskelig å kunne eie en fritidsbolig gjennom et selskap eller en annen sammenslutning.

Vedtaket av den nye borettslagslova aktualiserte et behov for endringer i skatteloven. Det var tidligere betydelige forskjeller i beskatningen av fritidsboliger, avhengig av om de var eid av et borettslag eller av beboeren selv. Boligselskapene ble lignet etter de

---

<sup>51</sup> Ot.prp. nr. 30 (2002-2003).

alminnelige selskapskattregler, og andelshaverne ble behandlet som ordinære aksjonærer. Forskjellsbehandlingen ble ansett som uheldig. I forarbeidene til skatteloven går det frem at det bør være karakteren av eiendommen, og ikke eierstrukturen som avgjør hvilke regler som kommer til anvendelse.<sup>52</sup>

Etter en endring i burettslagslova har flere boligbyggere satset hardt på borettslagsmodellen i fritidsmarkedet. Endringen i sktl. § 9-3 (4) innebærer at også fritidseiendommer som eies via et borettslag, kan selges skattefritt dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Dette går uttrykkelig frem av bestemmelsen, jfr. ”herunder andel i boligselskap”.

Det kan oppstå en del skattrettslige problemstillinger i forbindelse med slike borettslagshytter. Jeg vil i det følgende kun ta for meg de rettslige problemstillinger som kan tenkes å oppstå i tilknytning til gevinstbeskatning ved realisasjon.

Et fellestrekk ved borettslagshytter er at kunder gjerne fristes med lave innskudd og høy fellesgjeld. Det kan derfor være en viss økonomisk risiko knyttet til slike prosjekter. Borettslagene markedsføres gjerne overfor folk som ikke har økonomi til å kjøpe selveide fritidsboliger.

Særlige rettslige spørsmål i tilknytning til fritidsboliger organisert som borettslag, oppstår der eiendommene selges med klausul om utleieplikt. Dette har blitt mer og mer vanlig i den siste tiden grunnet kommunenes ønske om ”varme senger”. Det anses ønskelig å oppnå et mer jevnt antall beboere gjennom hele året, for å sikre kommunen inntekter. Fritidsboligene må som regel være i utleiemarkedet i en minimumsperiode, gjerne ti til fjorten uker i vintersesongen for hytter på fjellet.<sup>53</sup> For hytteeierne kan utleieplikten være en god mulighet til å subsidiere hytteutgiftene.

---

<sup>52</sup> Ot.prp. nr. 92 (2004-2005).

<sup>53</sup> Dagens Næringsliv, 30.11.2006.

Spørsmålet om en gevinst ved realisasjon av andel i et borettslag blir skattepliktig, må vurderes på samme måte som for andre fritidsboliger. De lovfestede vilkår om fritidsbolig, bruk og eiertid må være oppfylt om unntaket i sktl. § 9-3 (4) skal komme til anvendelse.

En klausul om utleieplikt vil særlig reise problemer i forhold til lovens krav om bruk. Jeg legger i det følgende til grunn at utleiebruken overstiger eierens egen bruk av fritidsboligen.

I forarbeidene til skatteloven går det frem at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie, så lenge eiendommen ellers brukes som normalt for fritidseiendommer.<sup>54</sup> Når tiden fritidsboligen leies ut til andre overstiger eierens egen bruk, kan dette etter en naturlig forståelse ikke karakteriseres som ”sporadisk utleie”. Utleien er av en mer fast karakter. I slike tilfeller vil eiendommen lett miste sitt preg av å være en fritidseiendom.

Det avgjørende vil som nevnt i punkt 3.1, være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som en fritidsbolig.<sup>55</sup> Grensen går et sted mellom svært intens utleie, som for eksempel utleie til fast bolig, og utleie av en mer sporadisk karakter. Eierens egen bruk av fritidseiendommen må holdes sammen med tiden eiendommen leies ut til andre.

Gevinst ved realisasjon av fast eiendom i virksomhet, vil alltid være skattpliktig etter sktl. § 5-30. Det vil derfor være av stor økonomisk betydning for skattyter, å få eiendommen sin karakterisert som fritidsbolig etter sktl. § 9-3 (4). Der utleieklausulen foreskriver en omfattende utleie, noe som antakelig vil være det vanligste, kan skattyter risikere å bli beskattet som næringsdrivende. Pålagt utleievirksomhet i forbindelse med kjøp av andel i borettslag, medfører derfor en mulig skattefelle for eierne.

Etter min mening taler ikke tilstrekkelige reelle hensyn for forskjellsbehandling av utleiehytter i virksomhet, og borettslagshytter med utleieplikt. Eieren av fritidsboligen kan i

---

<sup>54</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>55</sup> Lignings-ABC 2006.

begge tilfeller ha like store inntekter i form av utleieinntekter under eierperioden, og på den måten finansiere sitt erverv.

Grensen mellom fritidseiendom og utleiehytte har jeg valg å behandle nærmere i punkt 4.4.3 om bruksendringer. For å unngå dobbeltbehandling, vil jeg derfor ikke behandle den generelle grensedragningen i denne omgang.

En klausul om tvungen utleie kan legge en betydelig demper på fritidsboligens pris ved et eventuelt senere salg. Det vil derfor være vanskeligere å oppnå en gevinst ved realisasjon av slike eiendommer. Jeg antar også at det antakelig ikke blir godt nok forklart av meglere, hvilke konsekvenser en klausul om utleieplikt kan ha for beskatningen. Flere skattytere kan av den grunn komme opp i en økonomisk uheldig situasjon.

#### **4 Vilkår 2: Kravet til bruk**

Kravet til bruk får anvendelse i to ulike relasjoner i tilknytning til sktl. § 9-3 (4). Vilkåret får for det første avgjørende betydning for om en eiendom skal kunne karakteriseres som en "fritidsbolig" i skatterettslig forstand. Eierens subjektive bruk er et avgjørende moment i helhetsvurderingen. Videre anses vilkåret som et eget krav for skattefri realisasjon i sktl. § 9-3 (4). Eieren må ha brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen. Jeg har valgt å behandle kravet samlet i det følgende, ettersom vilkårets innhold i det vesentligste er det samme.

Som nevnt i punkt 3, vil eierens subjektive bruk av eiendommen være avgjørende for om den kan karakteriseres som en fritidsbolig.<sup>56</sup> Et rettslig spørsmål i denne sammenheng er hvilke krav som stilles til brukens art.

---

<sup>56</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 61.

Som et utgangspunkt vil fritidsbruk omfatte bruk til annet formål enn inntektsgivende aktivitet.<sup>57</sup> Et typisk eksempel vil være ferie. Begrepet kan imidlertid ikke tolkes så snevert. Andre formål som ikke-inntektsgivende hobbyvirksomhet, besøke familie osv. vil også omfattes.<sup>58</sup>

En fritidseiendom er som nevnt en eiendom som brukes av eieren i hans eller hans families fritid.<sup>59</sup> Det fremsettes ikke noe krav om at bruken må ha rekreasjonsformål. Opphold i forbindelse med utbedring og vedlikehold av hytte vil også regnes som fritidsbruk.<sup>60</sup> Begrepet må etter dette tolkes nokså vidt.

En fritidsbolig anvendes i dag ikke bare til fritidsformål. Tendensen er at hytter i større utstrekning brukes til andre formål. Hytta er ikke lenger bare et sted for avkobling og familieliv, men også et sted mange bruker til å jobbe. Flere ønsker nå samme standard på hytta som hjemme, slik at de enklere kan bruke den til annet enn fritidsaktiviteter. Disse ønsker gjerne store hytter, med alle fasiliteter og hjelpemidler. Med bærbar pc og god internettforbindelse er det ikke lenger noe i veien for kombinere jobb og fritid.

Opphold i forbindelse med arbeid faller klart utenfor fritidsbruk. Der en fritidsbolig delvis brukes til andre formål, som for eksempel arbeid, vil eiendommen lett miste sitt preg av å være fritidsbolig. Temaet behandles nærmere i punkt 4.1 nedenfor.

Kravet til eierens bruk kan videre deles inn i tre vilkår: brukens omfang, intensitet og lengde.<sup>61</sup>

---

<sup>57</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>58</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>59</sup> Skattelovkommentaren 2003/04, s. 646.

<sup>60</sup> Utv. 1996 s. 160.

<sup>61</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 232.

#### 4.1 Brukens omfang

Kravet til bruk etter sktl. § 9-3 (4) fremgår av ordlyden ”brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen”. Etter en naturlig språklig forståelse innebærer det at hele fritidseiendommen må være anvendt til egen bruk. Dette støttes også opp av sammenhengen i bestemmelsen. I sktl. § 9-3 (3) litra a til c er det for fast bolig gjort vesentlige innskrenkninger i kravet til brukens omfang. En eventuell gevinst kan bli fritatt for skatt selv om eieren kun har anvendt deler av boligens totale areal. Det er ikke inntatt tilsvarende reservasjoner i lovteksten for fritidsboliger. Utgangspunktet må derfor være at hele boligen må være anvendt av eieren.

Forarbeidene til bestemmelsen peker imidlertid mot en annen forståelse av lovens ordlyd. I Ot.prp. nr. 4 (1986-87) s. 27 fremgår følgende:

*”Det avgjørende vil være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig. Departementet forutsetter at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie dersom eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger. Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig, eller delvis brukes til andre formål, vil den lett miste sin 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.”*

Lovgiverne taler for en helhetsvurdering. Relevante momenter i denne sammenheng synes å være forhold som hva den alternative bruken går ut på, for eksempel næringsformål, utleie eller bortlån til fast bolig, og vurderinger av utleieverdi og areal m.v.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 76.

Det kan synes som om forarbeidene gjør et skille mellom sporadisk utleie og utleie av en mer fast karakter. Det utslagsgivende moment skal være hvor intens fritidsbruken er i forhold til bruk knyttet til andre formål.

Forarbeidenes uttalelse er senere fulgt opp i praksis, herunder bl.a. i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser.

Som eksempel viser jeg til BFU 50/03, der avgrensede deler av en fritidseiendom ble brukt som fast bolig. Det rettslige spørsmål Skattedirektoratet skulle ta stilling til, var om boligen var å anse som en fritidsbolig i skattelovens forstand.

I forhold til eiendommens totale areal var det en relativ beskjedne del som var benyttet som helårsbolig. Til tross for at helårsbruken selvsagt var mer intens enn fritidsbruken, fant Skattedirektoratet etter en helhetsvurdering at boligen fremstod som en fritidsbolig.

Løsningen ble en annen i BFU 94/03. Også her var bakgrunnen en realisasjon av fritidsbolig der deler av denne hadde vært benyttet som helårsbolig. Skattedirektoratet fant at skattyters bruk isolert sett tilfredstilte kravet til bruk av boligen som fritidsbolig. Spørsmålet var imidlertid om eiendommen hadde mistet sitt preg av å være en fritidseiendom, når deler av den hadde vært benyttet til helårsbruk.

Direktoratet viste som i det første eksempelet til uttalelsene i lovforarbeidene, og fant at eiendommen etter en helhetsvurdering ikke fremstod som en fritidsbolig i skattelovens forstand. Løsningen ble begrunnet med at den delen av boligen som var benyttet til helårsbolig, ikke utgjorde en ubetydelig del av det totale areal. Videre hadde helårsbruken vært mer intens enn fritidsbruken.

Tilfellene overfor synes langt på vei svært like. Spørsmålet blir derfor hvordan Skattedirektoratet kunne falle ned på to ulike avgjørelser.



Det kan synes som om den faste boligens størrelse i forhold til boligens totale areal, har vært en utløsende faktor. I BFU 50/03 var det kun en relativ beskjeden del av det totale arealet som var benyttet som fast bolig, mens det i BFU 94/03 var en ikke ubetydelig del av boligen som utgjorde den faste bolig.

I BFU 90/04 var også deler av en fritidsbolig benyttet til helårsbolig, mer presist ca 55 m<sup>2</sup> av boligens totale areal på 172m<sup>2</sup>. Skattedirektoratet konkluderte her med at eiendommen hadde mistet sitt preg av å være fritidseiendom. 55m<sup>2</sup> ble ansett å være en ikke uvesentlig del av boligens totale areal, i tillegg til at helårsbruken hadde vært mer intens enn fritidsbruken.

Slik sktl. § 9-3 (4) er utformet i dag, må utfallet bli en enten-eller-løsning for skatteplikten. Fritidsboligen skal ikke deles inn i ulike deler som vurderes hver for seg, slik situasjonen er for egen bolig. Etter sktl. § 9-3 (3) litra c blir kun den forholdsmessige delen av gevinsten som faller på eierens leilighet unntatt fra skatt, når kun en del av boligen har vært benyttet av eieren som fast bolig.

## 4.2 Brukens intensitet

Med brukens intensitet forstås her hvor ofte fritidsboligen brukes, med andre ord antall døgn fritidseiendommen anvendes. Jeg vil i det følgende se på hvor liten bruk som kan aksepteres, og hvor omfattende bruk som kan aksepteres, for at kravet til brukens intensitet skal anses oppfylt.

Jeg vil for det første drøfte hvor omfattende eierens bruk av fritidseiendommen må være, for at kravet til bruk skal anses oppfylt. Bruken av en fritidseiendom vil nødvendigvis være mindre intensiv enn bruken av en fast bolig.<sup>63</sup> Kravet til brukens intensitet kan derfor ikke settes særlig høyt i forhold til fritidseiendommer.

---

<sup>63</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 236.

I forarbeidene til skatteloven går det frem at kravet til bruk er svakere i tilknytning til fritidsboliger enn i tilknytning til faste boliger.<sup>64</sup> Med kravet til bruk må her forstås kravet til brukens intensitet. En skattyter kan oppfylle brukskravet for flere fritidseiendommer samtidig, noe som ikke er mulig i forhold til faste boliger. Det stilles derfor ikke samme krav til brukens intensitet ved fritidseiendom som ved boligeiendom.

Som et utgangspunkt vil vilkåret være oppfylt når eieren gjennom sin eiertid benytter fritidseiendommen i rimelig omfang, og den ikke har gått over til å få karakter av utleiehytte.<sup>65</sup>

Et rettslig spørsmål blir hva som skal forstås med ”rimelig omfang”.

Kravet til ”rimelig omfang” kan neppe settes særlig høyt. I Norge har vi kun generelt fem ferieuker i året, og det kan ikke kreves at alle ukene skal anvendes på fritidsboligen. Avstanden mellom fritidsbolig og fast bolig vil her spille en stor rolle. Jo lenger avstanden er, desto mindre krav kan stilles til brukens intensitet. En nordlending med hytte på Sørlandet skal antakelig ikke ha anvendt hytta ofte for at vilkåret må anses oppfylt.

Grensen for hvor liten brukens intensitet kan være, illustreres godt i den nevnte lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 160. Eiernes bruk av eiendommen ble her regnet som svært beskjeden, og hadde nærmest opphørt de siste årene av eiertiden. Boligen ble likevel ansett å falle inn under begrepet fritidseiendom. Ved avgjørelsen la retten til grunn at eiernes beskjedne bruk av eiendommen ikke i seg selv kunne føre til at eiendommen endret karakter slik at brukskravet ikke var oppfylt. I tillegg ble eiernes arbeid med tilsyn og reparasjon med skader ansett som relevant bruk.

---

<sup>64</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>65</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 76.

Det er i dag blitt vanligere å eie mer enn én fritidsbolig av gangen. En skattyter kan for eksempel ha en sommerhytte ved sjøen, en vinterhytte på fjellet og en jakthytte i skogen. Eierens fritid og ferie må i slike tilfeller fordeles over flere eiendommer. Dette kan utgjøre et problem i tilknytning til lovens krav om brukens intensitet. Antall døgn man oppholder seg på hver hytte må nødvendigvis bli noe mindre. Et spørsmål blir derfor hvor lite tid man kan bruke hver enkelt, før eiendommen mister sin karakter av fritidsbolig.

To ukers opphold på hver hytte kan ikke kreves i slike tilfeller. En skattyter har normalt kun fem ukers ferie til gode, og denne tid vil som regel ikke strekke til der han eier over to fritidsboliger.

I forarbeidene til skatteloven går det uttrykkelig frem at en skattyter kan tilfredsstille brukskravet for flere fritidseiendommer samtidig.<sup>66</sup> Kravet til brukens intensitet må derfor settes svært lavt. Antakelig vil noen få dagers opphold på den enkelte hytte være tilstrekkelig. Noe annet kunne innebære en skattemessig forskjellsbehandling av skattytere med flere fritidseiendommer, i forhold til skattytere med kun én fritidseiendom.

Det kan forekomme tilfeller der en fritidsbolig ikke blir anvendt i det hele tatt i perioden før realisasjon. Som eksempel kan nevnes der eieren på grunn av alvorlig sykdom ikke har mulighet til å dra til hytta si. Etter en naturlig forståelse av sktl. § 9-3 (4) vil kravet til bruk ikke være oppfylt i et slikt tilfelle. Bestemmelsen om fritidseiendom inneholder ingen regel om brukshindring tilsvarende sktl. § 9-3 (2) om fast bolig. En skattyter vil derfor ikke få godkjent tid han ikke har brukt fritidseiendommen som egen brukstid. Det samme følger av Lignings-ABC.<sup>67</sup>

I lovforarbeidene til skatteloven sies det at en regel om brukshindringer ikke ble funnet nødvendig i forhold til fritidseiendommer.<sup>68</sup> For fritidseiendommer stilles det atskillig

---

<sup>66</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>67</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>68</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

mindre krav til brukens intensitet, slik at brukshindringer i utgangspunktet ikke vil frata eiendommen karakteren av fritidseiendom. Der sykdom eller lignende grunner gjør det vanskelig å bruke eiendommen i det omfang som er normalt for fritidseiendommer, kommer unntaket i sktl. § 9-3 (4) likevel til anvendelse. En forutsetning er at annen bruk ikke overtar som fritidsboligens dominerende bruk.

En periode uten bruk skal etter dette ikke være utslagsgivende for at en eiendom har mistet sin karakter av å være en fritidseiendom. Reelle hensyn taler etter min mening for samme løsning. Der skattyter selv ikke er skyld i brukshindringen, ville det vært svært urettferdig å gevinstbeskatte ham ved en realisasjon.

Fritidsbrukens intensitet skal i likhet med brukens omfang sammenholdes med hvor intens øvrig bruk er.<sup>69</sup> Om eiendommen anvendes av andre ved lån eller utleie, eller av eieren til andre formål enn fritidsbruk, vil dette være et moment som taler mot oppfyllelse av kravet til brukens intensitet.

Som tidligere nevnt vil det avgjørende være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som en fritidsbolig.<sup>70</sup>

I Utv. 1989 s. 391 gjaldt saken et salg av eiendommen "Holmsveen" i Vang kommune. Saksøkeren hadde i dette tilfellet bortleid husets andre etasje i hele sin eiertid. Det subsidiære rettslige spørsmål var om eiendommen fortsatt var å anse som en fritidsbolig.

Herredsretten pekte på at avgjørelsen måtte bero på en konkret vurdering, der det avgjørende var om eiendommen til tross for utleie og lignende fortsatt fremstod som eierens fritidseiendom.

---

<sup>69</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>70</sup> Lignings-ABC 2006.

På den ene siden fant retten at eiendommen var benyttet av eieren i hans fritid. Eiendommen ble besøkt relativt hyppig, og brukt i forbindelse med typiske fritidsaktiviteter som skitur. Dette talte etter rettens mening for å anse eiendommen som fritidsbolig.

På den andre side fantes det også forhold som talte mot å anse eiendommen som en fritidseiendom. Det viktigste moment i den forbindelse var at eiendommen i det vesentligste var bortleid. Hele bolighusets andre etasje var bl.a. bortleid som fast bolig. Eiendommen var av denne grunn i betydelig grad fratatt sitt preg av fritidsbolig. Leietakerens bruk ble av retten ansett som såpass intens, at den overskygget eierens mer beskjedne fritidsbruk. Konklusjonen ble at eiendommen ikke kunne anses som en fritidseiendom.

I den overnevnte sak ble utleie til fast bolig funnet å overstige eierens fritidsbruk i intensitet. En eiendom vil i slike tilfeller lett miste sitt preg av å være fritidsbolig.<sup>71</sup>

En noe mer sporadisk utleie vil derimot ikke ha den samme betydning. Brukes en eiendom noenlunde som normalt for fritidseiendommer, vil sporadisk utleie ikke hindre at boligen anses som fritidsbolig.<sup>72</sup>

Et sentralt rettslig spørsmål er hva som kan aksepteres i forbindelse med utleie av fritidsbolig. Gjennom skattelovens bestemmelser har lovgiver ønsket å fange opp til beskatning gevinst ved realisasjon av utleid bolig, mens gevinst ved realisasjon av fritidsbolig skulle behandles liberalt.<sup>73</sup>

Spørsmålet må anses som skjønnsmessig. Det er i dag relativt vanlig å leie ut fritidsboliger, ettersom de ikke anvendes i like stor grad som faste boliger. En grense må likevel trekkes ved uleiehytte, der gevinst ved et salg alltid vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl.

---

<sup>71</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>72</sup> Lignings-ABC 2006.

<sup>73</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 230.

§ 5-30 som gevinst ved virksomhet. Grensen mellom fritidseiendom og utleiehytte behandles nærmere under punkt 4.4.3 om bruksendringer.

Et annet spørsmål er om andres bruk kan frata en eiendom karakteren av å være en fritidseiendom, forutsatt at utlånet skjer vederlagsfritt. Eiendommen kan i et slikt tilfelle ikke regnes som utleiehytte, og sktl. § 5-30 kommer ikke til anvendelse. Som et eksempel kan nevnes der et eldre ektepar låner ut fritidsboligen sin til sine voksne barn. De har selv ikke like stor glede av eiendommen lenger, men velger å vente med å selge for å la barna tilbringe sine ferier der. Barnas bruk overstiger foreldrenes egen bruk av fritidseiendommen. Reelle hensyn taler etter min oppfatning for at brukskravet i slike tilfeller bør anses oppfylt. Voksne barn og andre familiemedlemmers vederlagsfrie fritidsbruk, er ikke med på å frata eiendommen dens karakter av å være fritidsbolig.

Det andre hovedspørsmålet i tilknytning til kravet om brukens intensitet, er hvor omfattende eierens egen bruk kan være før eiendommen mister sin karakter av å være fritidsbolig. En skattyter bruker for eksempel mer tid på hytta enn i egen bolig. Spørsmålet har ikke blitt satt på spissen i rettspraksis, og kan av den grunn ikke regnes som særlig praktisk. Det skal antakelig mye til før en eiendom mister sin karakter av å være en fritidsbolig på grunn av for omfattende bruk. Grensen blir antakelig den samme som grensen mellom fast bolig og fritidsbolig, og vil bli behandlet nærmere i punkt 4.4.1 og 4.4.2 om bruksendringer.

### 4.3 Brukens lengde

Loven krever at eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i ”minst fem av de siste åtte år før realisasjonen”. Det stilles altså krav på fem år til brukens lengde. Bruken må videre ligge innenfor en tidsperiode på de siste åtte år før realisasjonen. Dette gir skattyter en betenkningstid på tre år etter at bruken har opphørt. Han kan da velge å selge fritidseiendommen eller ta den i bruk igjen, for å unngå gevinstbeskatning.

Unntaksregelen for fritidseiendom har som nevnt betydelig strengere krav til eier- og brukstid sammenlignet med unntaksregelen for egen bolig. Dette er begrunnet i den mye lavere intensiviteten i bruken av fritidseiendommer. Videre taler ikke like sterke grunner for skattefrihet i tilknytning til fritidsbolig som i tilknytning til egen bolig.<sup>74</sup>

Etter ordlyden er det ikke noe vilkår at bruken er sammenhengende. Det er tilstrekkelig at skattyter har brukt fritidseiendommen i til sammen fem år i løpet av de siste åtte år. Kravet innebærer at bruk som ligger lenger tilbake i tid enn åtte år regnet tilbake fra realisasjonstidspunktet, ikke er relevant.

Det er et tolkningsspørsmål, om skatteloven stiller et absolutt krav at eiendommen har vært brukt som egen fritidsbolig i lovens forstand i fem år, eller om en kombinert bruk kan godtas.

I LA. 1995 s. 78 var en bolig benyttet av skattyter som pendlerbolig de første tre år, for deretter å bli brukt som fritidsbolig i to år før salget.

Lagmannsretten var her av den oppfatning at kombinert bruk i prinsippet måtte godtas, under hensyn til sammenhengen i regelverket. Kravet om fem års brukstid ble ansett oppfylt, forutsatt at boligen i skattelovens forstand var brukt som fritidsbolig de siste to årene før salget.

Prinsippet er senere videreført i Lignings-ABC, der det går frem at botid som fast bolig skal regnes med som brukstid for fritidsbolig.<sup>75</sup>

Et praktisk rettslig spørsmål er om en skattyter kan nyttiggjøre seg av en annen persons brukstid.

---

<sup>74</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

<sup>75</sup> Lignings-ABC 2006.

Etter en naturlig forståelse av skattelovens ordlyd, er det kun den tid eieren selv tilbringer i fritidsboligen som kan karakteriseres som eierens egen bruk. Dette går frem av uttrykket ”brukt eiendommen som egen fritidsbolig”. Det vil kun være eieren som kan bruke eiendommen som sin ”egen” fritidsbolig. Utgangspunktet er derfor at det bare er bruk i egen eiertid som kan godskrives skattyter. Tolkningen har støtte i juridisk teori.<sup>76</sup>

Et mulig unntak fra dette utgangspunkt, kan tenkes i forhold til eierens ektefelle. Det er klart slått fast at en ektefelles *eiertid* skal godskrives den andre ektefellen ved realisasjon.<sup>77</sup> Lovens vilkår om eiertid tolkes da slik at eiertid for den ene teller med for den andre.<sup>78</sup> Det må stilles spørsmål om det samme skal gjelde i forhold til brukstid.

I en bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 13.06.2002 (**BFU 101/02**), la Skattedirektoratet til grunn at en skattyters brukstid kunne regnes tilbake fra en avdød ektefelles ervervstidspunkt.

Saken gjaldt en fritidseiendom som ektemannen hadde eid som sitt særeie før ekteskapet ble inngått. Kona ble senere eier, og benyttet da eiendommen som sin fritidsbolig. Etter mannens død ønsket kvinnen å selge eiendommen. Det rettslige spørsmål gjaldt om kvinnen kunne godskrives mannens brukstid for tiden før ekteskapet ble inngått.

Skattedirektoratet viser i sin vurdering til at en skattyters eiertid også skal medregnes eiertiden til den avdøde ektefelle. Dette var slått fast i en uttalelse av Riksskattestyret i Utv. 1975 s. 812 og i Lignings-ABC for 2001.

Spørsmålet var om prinsippet også kunne anvendes i forhold til brukstiden.

Skattedirektoratet besvarte spørsmålet bekreftende. En skattyter kan etter dette godskrives sin ektefelles eiertid så vel som brukstid.

---

<sup>76</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 77 og Lignings-ABC 2006.

<sup>77</sup> Rt. 1934 s. 577.

<sup>78</sup> Koch: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, s. 67.



Reglene om beregningen av brukens lengde er de samme som for fast bolig.<sup>79</sup> Jeg har av den grunn valgt å behandle de svært kort. Det er i utgangspunktet kun de rettslige særspørsmål i tilknytning til fritidsbolig som er temaet for oppgaven.

Utgangspunktet for å beregne brukens lengde må tas i realisasjonstidspunktet. Eieren må ha brukt fritidsboligen i fem av de siste åtte år regnet tilbake fra realisasjonstidspunktet.

Et rettslig spørsmål er hva som ligger i begrepet ”realisasjon”.

Spørsmålet knytter seg til både bruks- og eiertidskravet. Jeg velger derfor å behandle emnet under ett nedenfor for å unngå dobbelbehandling.

I forhold til sktl. § 9-3 (4) anvendes begrepet ”realisasjon” som et vilkår for at en gevinst skal være skattepliktig. I denne betydning benyttes ”realisasjon” som et innvinningskriterium.<sup>80</sup>

Verdistigning på fast eiendom representerer en inntekt som oppstår over tid. Ved slike inntekter må skatteplikten knyttes til nærmere bestemte begivenheter. Foreligger ikke en slik relevant begivenhet, vil det bare være snakk om en inntektsmulighet, og ikke en aktuell inntekt.<sup>81</sup> Rene inntektsmuligheter skattlegges ikke. Innvinningskriteriet ”realisasjon” markerer dermed overgangen fra en ikke skattepliktig inntektsmulighet, til en endelig opptjent inntekt.

Skatteloven anvendte begrepet ”avhendelse” frem til skattereformen i 1992.<sup>82</sup> Begrepet forutsatte at eiendomsrett ble overført til et annet skattesubjekt. Etter reformen ble

---

<sup>79</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 236.

<sup>80</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 301.

<sup>81</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 245.

<sup>82</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 246.

”avhendelse” erstattet av begrepet ”realisasjon”, som alminnelig innvinningskriterium i gevinstbeskatningen.

Innføringen av begrepet ”realisasjon” til erstatning for ”avhendelse”, var ikke ment å bety noen vesentlig endring i rettstilstanden. Etter forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 35 (1990-1991), skulle endringen først og fremst ha betydning i én relasjon. Tilfellet der en gjenstand blir ødelagt og eieren får vederlag, omfattes av begrepet ”realisasjon”, i motsetning til begrepet ”avhendelse”.

Innføringen av begrepet ”realisasjon” hadde bakgrunn i et ønske om å behandle alle kapitalgevinster likt. På den måten kunne det oppnås større nøytralitet i gevinstbeskatningsreglene. Avhendelse vil likevel fortsatt utgjøre kjernen i realisasjonsbegrepet.

Ettersom innføringen av realisasjonsbegrepet kun innebar en utvidelse av det avløste avhendelsesbegrepet, vil praksis knyttet til begrepets fortolkning fortsatt være av relevans.

Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter et vederlag eller et erstatningskrav for skattyter.<sup>83</sup> Gave eller arv vil derfor ikke karakterisere som realisasjon. En hytteeier kan derfor overføre hytta til sine barn uten at gaven utløser noen gevinstbeskatning. Det motsatte ville ført galt av sted. En slik gave utløser som kjent arveavgift, og skulle den også blitt gevinstbeskattet, ville det ført til en dobbelbeskatning.

Et formuesobjekt vil være realisert når skattyter har fått et ubetinget krav på vederlaget eller erstatningen.<sup>84</sup> Før dette tidspunkt foreligger det kun en inntektsmulighet, og ikke en aktuell inntekt. I salgstilfellene, som vil være den vanlige situasjon, foreligger et ubetinget krav når skattyter har oppfylt sine forpliktelser etter avtalen. I tilknytning til fritidseiendom vil dette være tilfellet når skattyter har stilt eiendommen til rådighet for kjøper.

---

<sup>83</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991).

<sup>84</sup> Lignings-ABC 2006.

Realisasjon som innvinningskriterium må skilles fra realisasjon som et tidfestingsprinsipp. Ved skattereformen i 1992 ble realisasjonsprinsippet innført som hovedregelen om tidfesting. Prinsippet sier noe om *når* en innvunnet inntekt skal skattlegges, og er regulert i skatteloven kap. 14. Tidspunktene kan falle forskjellig ut. Jeg har som nevnt valgt å avgrense oppgaven mot tidfesting av inntekt, og kommer derfor ikke nærmere inn på dette.

#### 4.4 Bruksendringer

En eiendom kan tidvis være gjenstand for bruksendringer. Utgangspunktet er at bruken på realisasjonstidspunktet vil være avgjørende for oppfyllelsen av lovens vilkår.

##### 4.4.1 Overgang fra boligbruk til fritidsbruk

En eiendom kan tidligere ha blitt benyttet som fast bolig, for så å anvendes som fritidsbolig på realisasjonstidspunktet.

Et spørsmål i denne sammenheng er hvilken unntaksregel for gevinstbeskatning som skal komme til anvendelse, sktl. § 9-3 (2) eller sktl. § 9-3 (4).

Skattelovens forarbeider og rettspraksis gir så vidt jeg vet ingen anvisninger om hvordan spørsmålet skal løses. Det rettslige grunnlag må derfor hentes i Lignings-ABC, der det er gitt visse uttalelser om emnet. Etter Lignings-ABC 2006 skal en eiendom falle inn under reglene for skattefritak for boligeiendommer, dersom den realiseres før det har gått mer enn ett år siden bruksendringen fant sted. Ettårsgrensen vil dermed få stor betydning.

Dersom eiendommen realiseres etter ettårsfristens utløp, må vilkårene etter sktl. § 9-3 (4) være oppfylt. Eieren må da ha brukt eiendommen som egen fritidsbolig minst fem av de siste åtte år før realisasjonen.

Skattyteren vil likevel nyte godt av den tid eiendommen ble brukt som egen bolig. Denne botiden regnes med ved vurderingen av om femårskravet er oppfylt.

Som eksempel på bruksendringen kan nevnes der en skattyter flytter fra sin leilighet til et hus, men velger å beholde leiligheten som sin fritidseiendom. Er det under ett år siden flyttingen når leiligheten realiseres, vil den betraktes som boligeiendom etter bestemmelsen i sktl. § 9-3 (2). Er det derimot over ett år siden flyttingen, betraktes leiligheten istedenfor som fritidsbolig etter sktl. § 9-3 (4). Tiden skattyteren benyttet boligen som fast bolig, godskrives ham ved beregningen av brukstid.

Løsningen synes som den mest rettferdige ovenfor skattyter, og har av den grunn mye for seg. Bestemmelsen er til stor hjelp i et tilfelle der skattyter ellers kunne risikere å falle mellom to regler. Reelle hensyn taler for samme løsning.

#### 4.4.2 Overgang fra fritidsbruk til boligbruk

En bruksendring i forbindelse med fritidseiendommer kan også gå andre vei. En eiendom som tidligere har vært eid og benyttet som fritidsbolig, kan senere gå over til å bli skattyters eller en leietakers faste bolig.

Det rettslige spørsmål blir også her hvilken bestemmelse som skal komme til anvendelse.

Ifølge Lignings-ABC skal sktl. § 9-3 (2) komme til anvendelse, dersom eiendommen oppfyller vilkårene om skattefritak for boligeiendommer. Gevinstbeskatningsregelen for fritidseiendommer i sktl. § 9-3 (4) kommer derimot til anvendelse hvis dette ikke er tilfellet, og realisasjonene finner sted før det er gått mer enn tre år siden bruksendringen. Skal gevinsten være skattefri må kravet om fem års brukstid i løpet av de siste åtte årene i regelens fjerde ledd, være oppfylt.

#### 4.4.3 Overganger mellom virksomhetsbruk og fritidsbruk

Gevinst ved realisasjon av virksomhet, vil alltid være skattepliktig etter sktl. § 5-30. Et rettslig problem er hvor grensen mellom virksomhet og fritidsbolig skal trekkes. Problemstillingen ble så vidt berørt i punkt 3.2.2 om fritidsboliger organisert som borettslag.

Overgangene mellom virksomhetsbruk og fritidsbruk er særlig aktuelt i forbindelse med overganger mellom utleiehytte og egen fritidsbolig. Grensene er ikke alltid like lette å trekke, og temaet reiser også vanskelige bevisspørsmål.

Et sentralt rettslig spørsmål er hvor langt utleievirksomhet kan gå før eiendommen mister karakter av å være en fritidsbolig.

Et klart eksempel er der en eier leier ut fritidsboligen til fastboende, men forbeholder seg retten til egen bruk i for eksempel sommerferien. Eiendommen må da regnes som utleiebolig, og en eventuell gevinst beskattes etter sktl. § 5-30 som fordel vunnet ved virksomhet. Eiendommen mister i slike tilfeller sitt preg av å være fritidseiendom, og får isteden karakter av å være utleiehytte.<sup>85</sup>

En skattemessig konsekvens av at en eiendom regnes som utleiehytte, er at eieren ikke i noen grad blir tilgodesett en fordel ved sin egen fritidsbruk. Jeg trekker frem et eksempel til illustrasjon. To tilsvarende like hytter ligger i samme hyttegrend. Den ene hytta brukes av eieren to uker hvert år i forbindelse med ferie. Resten av året står hytta tom. Den andre hytta brukes i større utstrekning av eieren, hele seks uker i året, mens den leies ut resten av året.

---

<sup>85</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987).

For den første hytta kommer unntaket i sktl. § 9-3 (4) til anvendelse, og en eventuell gevinst ved realisasjon er skattefri. Eieren oppfylder lovens krav om egen bruk ettersom han brukte hytta i to uker hvert år. Den andre hytta blir derimot underlagt gevinstbeskatning etter sktl. § 5-30. Utleien er så omfattende at lovens krav til virksomhet er oppfylt. Eieren nyter ingen fordel ved sin egen bruk av hytta i motsetning til eieren av den andre hytta.

Overgangene mellom virksomhetsbruk og fritidsbruk er også aktuelt i tilknytning til gårdsbruk. En fritidseiendom kan i visse tilfeller regnes som gårdsbruk, og beskattes etter virksomhetsregelen i sktl. § 5-30.

Et godt eksempel i denne sammenheng er Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*. Saksøkte Christian Ringnes eide en liten jordbrukseiendom, og hadde gjennom flere år nytt godt av at eiendommen ble lignet som virksomhet. Driften hadde i alle år gått med betydelig underskudd, som eieren hadde fått trukket fra sine øvrige inntekter. Saken reiste det rettslige spørsmål om eiendommens bruk var å regne som fritidsbruk eller som virksomhet.

Eiendommens karakter hadde i denne sak ingen betydning. Det avgjørende var eierens bruk av eiendommen, med andre ord om han drev ”virksomhet”. Høyesterett uttalte i denne sammenheng, at det sentrale i virksomhetsbegrepet er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd.

Høyesterett kom enstemmig til at saksøkte ikke hadde drevet ”virksomhet” på eiendommen. Som begrunnelse la førstvoterende avgjørende vekt på at gårdsbruket hadde vært drevet med underskudd i nærmest hele eierperioden. Det var heller ingenting som tydet på at dette ville endre seg i den nærmeste fremtid. Eiendommen hadde i stedet karakter av å være et feriested for Ringnes.

Konsekvensen av at en fritidseiendom har gått over til å bli virksomhet, er at eieren risikerer å bli beskattet som næringsdrivende.

## 5 Vilkår 3: Kravet til eiertid

Skatteloven § 9-3 (4) fremsetter et krav om fem års eiertid. Oppfyllelsen av vilkåret er en nødvendig forutsetning for at en realisasjonsgevinst skal være skattefri. Dette går frem av ordlyden, der det sies:

*”...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 i følge ferdigattest var oppført.”*

Kravet til eiertid er betydelig strengere for fritidsboliger sett i forhold til faste boliger. Mens det kun kreves ett års eiertid etter sktl. § 9-3 (2), fremsetter sktl. § 9-3 (4) et krav på fem år. Bakgrunnen er at en fritidsbolig etter sakens natur brukes mindre intensivt enn en fast bolig. Lavere intensitet i bruken kompenseres bl.a. av kravet om lengre eiertid.<sup>86</sup> Reglene om beregningen av eiertid er imidlertid de samme, og representerer ikke noe særegent i forhold til fritidsboliger.<sup>87</sup> Av denne grunn velger jeg ikke å behandle vilkåret nærmere.

---

<sup>86</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 236.

<sup>87</sup> Zimmer: Lærebok i skatterett, s. 236.

## 6 Forkortelser

ABC	Skattedirektoratet (utg.): Lignings-ABC
BFU	Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser
Koch	Sverre E. Koch, Carl Erik Krefting, Per Helge Stoveland: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, Oslo, jan. 1993, 2.utg.
LG	lagmannsrettsdom
NOU	Norges offentlige utredninger
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon.
sktl.	lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Utv.	”Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål” utgitt av Ligningsnevndenes Landsforbund (Ligningsutvalget)

## 7 Litteraturliste

Lover:

---

- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8
- Lov om tidsparter (tidspartloven) av 13. juni 1997 nr. 37
- Lov om burettslag (burettslagslova) av 15. august 2005
- Plan- og bygningslov av 14. juni 1985 nr. 77



#### Forarbeider:

---

- Ot.prp. nr 4 (1986-1987)
- Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)
- Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)
- Ot.prp. nr. 92 (2004-2005)
- Ot.prp. nr. 43 (1996-1997) (forarbeider til tidspartloven)
- Ot.prp. nr. 30 (2002-2003) (forarbeider til burettslagslova)
  
- NOU 1973:3

#### *Uttalelse av Riksskattestyret:*

- Utv. 1975 s. 812

#### *Uttalelse av Finansdepartementet:*

- Utv. 1982 s. 381
- Utv. 1989 s. 754

#### Rettspraksis:

---

#### *Høyesterett:*

- Rt. 1934 s. 577
- 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. 1996 s. 932
- Rt. 2001 s. 1444

*Lagmannsretten:*

- LA. 1995 s. 78
- Utv. 1995 s. 1173
- Utv. 1996 s. 160
- Utv. 1996 s. 587
- LG-2006-38250

*Tingretten:*

- Utv. 1989 s. 391
- Utv. 1990 s. 916

Forvaltningspraksis:

---

- Lignings-ABC 2006

*Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet:*

- BFU 50/03
- BFU 94/03
- BFU 101/02
- BFU 41/02
- BFU 53/03
- BFU 102/2003
- BFU 90/04

#### Juridisk teori:

---

- Frederik Zimmer: Lærebok i Skatterett, 5. utg. Oslo, 2005.
- Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, 4. utg. Oslo, 1990.
- Sverre E. Koch, Carl Erik Krefting, Per Helge Stoveland: Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom, 2. utg. Oslo, jan. 1993.
- Arthur J. Brudvik, Sven Rune Greni, Jan Syversen, Magnus Aarbakke: Skattelovkommentaren 2003/04, 3. utg. Kommuneforlaget 2004.
- Torstein Eckhoff: Rettskildelære, 5. utg. Universitetsforlaget 2001.
- Johs. Andenæs: Statsforfatningen i Norge, 8. utg. Universitetsforlaget 1998.

#### Artikler:

---

- Artikkel av Frederik Zimmer i Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag: Samfunn, Rett, Rettferdighet. Oslo 1986.
- Frederik Zimmer: Lov og Rett 1987 s. 240.
- Dagens Næringsliv, 11.02.2005.
- Dagens Næringsliv, 30.11.2006.

#### Internettadresser:

---

- Norsk Elektronisk Skattebibliotek- Skatteloven med kommentarer  
<http://www.gyldendal.no/rettsdata>

