

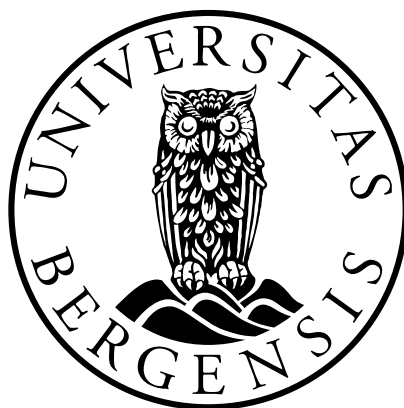
Skatteplikt for arbeid på egen bolig

En redegjørelse for hovedregel om skattepliktig inntekt i skatteloven § 5-1 første ledd og avklaring av rekkevidden for unntaket for fritidsarbeid på egen bolig i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6

Kandidatnummer:

215

Antall ord:12517



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2019

Innhold

1.	Innledning.....	4
1.1	Oppgavens tema og problemstilling.....	4
1.2	Rettskilder	4
1.3	Avgrensninger	5
1.4	Veien videre	6
2.	Når foreligger det skattepliktig inntekt?.....	7
2.1	Hovedregel om fordel vunnet ved ”arbeid”.....	7
2.2	Hva menes med ”enhver fordel”?.....	8
2.3	Hva innebærer vilkåret ”vunnet ved”?	10
2.4	Bakgrunnen for skattepliktig inntekt.....	10
3.	Generelt om unntaksbestemmelsen om fritidsarbeid.....	13
3.1	Lovteksten	13
3.2	Historikk.....	13
3.3	Høyesterettspraksis.....	15
3.4	Andre kilder/kildesituasjon	16
3.5	Sentrale reelle hensyn.....	16
4.	Nærmere om vilkårene i unntaksregelen om fritidsarbeid	18
4.1	Presentasjon av unntaksregelen.....	18
4.2	Hva menes med ”utenfor tjenesteforhold”?.....	18
4.3	Hva menes med ”fritidsarbeid”?	18
4.3.1	Generelt om innholdet i vilkåret ”fritidsarbeid”	18
4.3.2	Lønsmottakere og skiftarbeidere	22
4.3.3	Selvstendig næringsdrivende.....	23
4.3.4	Alders – og uførepensjonister.....	24
4.3.5	Hjemmeværende.....	25
4.3.6	Arbeidsledige.....	26
4.3.7	Vil tiden man avspaserer kunne bli ansett som ”fritid”?	28
4.3.8	Har det betydning om skatteyder er profesjonell eller ufaglært?	29
4.4	Skattefrihet for arbeid på ”egen” bolig.....	30
4.5	Hva omfattes av begrepet ”bolig”	33
4.6	Hva omfattes av begrepet ”verdi”?.....	35
5.	Konklusjon og vurdering av Snekker Andersen-dommens betydning i dag	36
	Litteraturliste	39

Litteratur	39
Lov- og forarbeidsregister	39
Høyesterettspraksis.....	39
Utvalget (Dommer, uttalelser, m.v. i skattesaker og skattespørsmål)	39
Øvrige kilder.....	39

1. Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Denne masteroppgaven behandler vilkårene for når arbeid på egen bolig vil bli ansett som skattepliktig inntekt. Arbeid på egen bolig kan for eksempel være bygging av bolig, rehabilitering på allerede eksisterende bolig og vedlikehold av denne. Problemstillingen er i hvilke tilfeller arbeid på egen bolig vil medføre skatteplikt og i hvilke tilfeller slikt arbeid vil være skattefritt fordi unntaksbestemmelsen om fritidsarbeid kommer til anvendelse.

Tema er interessant fordi skatteyttere daglig utfører arbeid på egen bolig. Arbeidet kan omfatte alt fra mindre vedlikeholdsarbeid til mer omfattende prosjekter, som å rehabilitere boligen, bygge på boligen med en etasje eller bygge en ny bolig. Skatt er også et tema som engasjerer og mange har dermed meninger om dette. En betydelig del av skatten som blir innbetalt til stat, kommuner og fylker er dessuten inntektsskatten fra skatteyterne.¹ Det er derfor et aktuelt tema å skrive masteroppgave om.

Målet med oppgaven er å drøfte grensene for skatteplikt for arbeid på egen bolig. Det fremgår ikke direkte av loven hvilke tilfeller som omfattes av bestemmelsene, verken med tanke på hovedregel for skattepliktig inntekt, eller unntakene for skatteplikt. Jeg ønsker derfor å undersøke i hvilke tilfeller arbeid på egen bolig er skattefritt og i hvilke tilfeller slikt arbeid medfører skatteplikt.

1.2 Rettskilder

Det rettslige grunnlaget for skatteplikt for arbeid på egen bolig er den alminnelige regelen i skatteloven² § 5-1, første ledd. Det følger av denne at fordeler man oppnår når man utøver arbeid vil være skattepliktig. Det er unntaksbestemmelsene i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 og nr. 7 som begrenser rekkevidden til hovedregelen om skatteplikt i sktl. § 5-1 første ledd. Disse bestemmelsene er bare interessant i tilfeller hvor vilkårene etter sktl. § 5-1 første ledd er oppfylt. Det følger av sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 at arbeid som skatteyteren utfører på egen bolig i fritiden ikke vil medføre skatteplikt. Unntaksbestemmelsen i nr. 7 gir uttrykk for at også ulike former for arbeid i hjemmet til eget behov vil være skattefritt.

Dersom skatteyteren innsats faller innunder nr. 6 eller nr. 7 vil fordelene som i utgangspunktet medfører skatteplikt etter sktl. § 5-1 første ledd dermed være skattefrie.

¹ Jf. Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 1.7.

² Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt, heretter bare referert til som skatteloven eller sktl.

Skatteloven av 1999 er en bearbeidelse av den tidligere skatteloven av 1911.³ Det følger av skatteloven av 1999 forarbeider at det med dette arbeidet ikke var tilsiktet en "[...] realitetsendring med hensyn til hva som er skattepliktig inntekt [...]"⁴ Det følger videre av forarbeidene at "en kan legge til grunn [...] at endringer i ordlyden ikke er ment å medføre noen realitetsendringer". Det nærmere innholdet av de aktuelle bestemmelsene for temaet fremgår derfor i noen tilfeller av forarbeidene til endringen i 1956 av skattelov av 1911 og disse forarbeidene vil derfor ha rettskildemessig vekt. Særlig gjelder dette det nærmere innholdet av unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 som kom i 1956. De sentrale forarbeidene i oppgaven er Ot.prp. nr. 57 (1956) og Ot.prp. nr. 86 (1997-1998).

Det synes å være lite høyesterettspraksis og litteratur på dette området, i forhold til andre tema innenfor inntektsskatterett. Begrepene som er brukt i lovteksten er vide og det er dermed ganske omfattende bestemmelser. Det er heller ikke gitt noen definisjoner i loven for hva som ligger i de ulike begrepene.

At det er lite rettspraksis og lite litteratur om hva som utgjør fritidsarbeid har medført noen metodiske utfordringer. Utfordringene med få relevante kilder medfører at de reelle hensynene som gjør seg gjeldende får mer betydning på akkurat dette området i forhold til andre områder.

1.3 Avgrensninger

Temaet for oppgaven er inntektsskatterett og det vil derfor bli avgrenset mot moms.

Oppgaven vil legge mest vekt på sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6, mens sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 7 kun vil bli presentert for å gjøre rede for forholdet mellom nr. 6 og nr. 7.

Det avgrenses mot spørsmål som måtte oppstå dersom vilkårene i unntaksbestemmelsen ikke er oppfylt. Dette vil for eksempel være på hvilket tidspunkt en eventuell skatteplikt oppstod, hvordan beregningsmåten for å verdsette en eventuell fordel ville vært, samt eventuelle fradrag som ville kunne ha betydning for grunnlaget for skatteberegningen. Å ta for seg dette ville medført at omfanget av oppgaven ville blitt for stort med tanke på ordgrensen og også ført til utfordringer med å få behandlet et utvalg spørsmål inngående.

³ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt, heretter referert til som skatteloven 1911 eller sktl. 1911.

⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 13.

1.4 Veien videre

Oppgaven vil i kapittel 2 begynne med å drøfte hovedproblemstillingen opp mot hovedregelen i sktl. § 5-1 om skattepliktig inntekt. Her vil jeg gjennomgå de ulike vilkårene i lovteksten for på den måten å klargjøre rekkevidden til bestemmelsen. Tilslutt i kapittel 2 blir bakgrunnen for skatteplikt nærmere behandlet.

Deretter vil unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 for fritidsarbeid bli overordnet behandlet i kapittel 3. Jeg vil her først gjøre rede for lovteksten og deretter se på forholdet mellom sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 og bestemmelsens nr. 7. Bakgrunnen for unntaksbestemmelsen blir videre behandlet i punkt 3.2 og deretter blir Høyesterettspraksis presentert i punkt 3.3. I punkt 3.4 blir kildesituasjonen for unntaksbestemmelsen gjort rede for før sentrale hensyn blir presentert i 3.5.

Kapittel 4 starter med en presentasjon av unntaksbestemmelsen for fritidsarbeid i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 før de nærmere vilkårene i unntaksbestemmelsen blir nærmere behandlet i punkt 4.2-4.6. I kapittel 5 vil konklusjonen og en drøftelse om hvordan fritidsarbeid muligens ville blitt vurdert i dag.

2. Når foreligger det skattepliktig inntekt?

2.1 Hovedregel om fordel vunnet ved ”arbeid”

Spørsmålet blir om arbeid på egen bolig medfører skatteplikt etter den alminnelige regelen om ”fordel vunnet ved arbeid” i sktl. § 5-1 første ledd. Etter denne bestemmelsen vil ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet” bli ansett som skattepliktig inntekt. Det er vilkåret ”arbeid” som er aktuelt i dette tilfellet.

Det er ikke noen definisjon i skatteloven på hva som skal anses som ”arbeid”. Ifølge Zimmer tilsier ordlyden ”arbeid” at det må være tale om ”personlig innsats (eller tjeneste) med økonomisk karakter”.⁵ Zimmer skriver videre at med økonomisk karakter menes aktiviteter som skaper verdi, og ikke forbrukes.⁶

Det neste spørsmålet for å avklare rekkevidden til sktl. § 5-1 første ledd er om det har noen betydning for skatteplikten om skatteyteren er faglært eller ikke. Lovteksten i sktl. § 5-1 første ledd har ikke noen slik begrensning og bestemmelsen vil dermed komme til anvendelse og medføre skatteplikt både i tilfeller hvor skatteyter er faglært og i tilfeller hvor han ikke er det. Det har dermed ikke betydning for skatteplikten om skatteyteren er profesjonell eller ufaglært.

Videre blir spørsmålet om det er noen begrensninger med tanke på hvem arbeidet blir utført for i sktl. § 5-1. Arbeid for andre mot at en mottar lønn er det vanligste, typiske ansettelsesforhold, og det er på det rene at slikt arbeid omfattes av bestemmelsen. Det neste spørsmålet er om tjenester til seg selv omfattes av bestemmelsen i sktl. § 5-1, første ledd. Begrepet ”arbeid” i bestemmelsen skiller ikke mellom arbeid for seg selv eller andre, noe som tilsier at også tjenester til seg selv omfattes. Utfordringene med å verdsette arbeid som skatteyter yter til seg selv, vil tale mot at det bør være skatteplikt for slikt arbeid.

Ved tjenester til seg selv vil det ikke være tale om noe kontantstrøm fra arbeidsgiver, noe som kan tyde på at slikt arbeid ikke omfattes av bestemmelsen. Det er dessuten ikke noen holdepunkter for at det må være tale om vanlig lønnsarbeid for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Dette tilsier at også arbeid for seg selv vil falle innunder bestemmelsen og følgelig bli ansett som skattepliktig inntekt.

Dette støttes også av forarbeidene til sktl. § 5-1 hvor det uttrykkes at det ”Vanligvis foreligger tjenesteavtale eller avtale om oppdrag som grunnlag for et tjenesteforhold. Skatteplikten er

⁵ Zimmer 2018 s. 143.

⁶ Zimmer 2018 s.145.

imidlertid ikke betinget av at arbeidet utføres etter avtale eller på annet bindende grunnlag”.⁷ Det følger videre av forarbeidene at ”fordel vunnet ved arbeid” omfatter ”arbeid som skatteyteren yter til seg selv”, og det blir vist til at ”tolkningen er sikker rett” og at det følger ”forutsetningsvis av skatteloven § 42 ellevte ledd som hjemler skattefrihet for en del slike ytelser”.⁸ Forarbeidene viser her til den tidligere skattelov av 1911 § 42 ellevte ledd hvor det fremgår av punkt 2 og 3 at henholdsvis ”verdien av [...] håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet” og ”fritidsarbeid på eget boligbygg” ikke er skattepliktig inntekt. Dette får betydning for dette tilfellet fordi de nevnte bestemmelsene medfører at slikt arbeid vil være skattefritt og for at det skal være aktuelt med slike unntaksbestemmelser må det i utgangspunktet være skatteplikt i disse tilfellene. Ellers hadde det ikke vært nødvendig å unnta nettopp slikt arbeid. Det er på det rene at den nye bestemmelsen i sktl. § 5-15, første ledd bokstav j nr. 6 og 7 skal forstås på samme måte som den tidligere skattelov av 1911 § 42 ellevte ledd punkt 2 og 3.⁹ Etter dette er det ikke noen begrensninger for hvem arbeidet utføres for.

Det er derfor på det rene at det er tale om ”arbeid” når en skatteyter yter tjenester til seg selv. Skatteyers arbeid på egen bolig vil etter dette være skattepliktig inntekt dersom de øvrige vilkårene for skatteplikt i sktl. § 5-1 første ledd er oppfylt.

2.2 Hva menes med ”enhver fordel”?

Det neste spørsmålet blir da hva som omfattes av ”enhver fordel” i sktl. § 5-1 første ledd og som også må være oppfylt for at det skal være tale om skattepliktig inntekt. Ordlyden ”enhver” tilsier at alle fordeler vil omfattes. Det er ikke noen nærmere definisjon i loven for hva som menes med ”fordel”. Ordlyden ”fordel” tilsier at en har noe eller får tilgang på noe som ikke andre har og som medfører at disse må foreta innkjøp for å oppnå det samme. Ifølge Zimmer innebærer fordelsbegrepet at ”skatteyteren mottar vederlagsfritt eller til underpris noe som andre må betale markedspris for”.¹⁰

Ifølge Fallan er det typiske for en ”fordel” ”at den har økonomisk verdi”.¹¹ Spørsmålet blir da hva som menes med økonomisk verdi. At det må være tale om noe av økonomisk verdi for at det skal foreligge en ”fordel” tilsier at bagatellmessig arbeid på huset, som følgelig ikke vil ha noen økonomisk verdi, vil falle utenfor bestemmelsen og dermed ikke være skattepliktig.

⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 13.

¹⁰ Zimmer 2018 s. 139.

¹¹ Fallan 2018 s. 141.

Dessuten vil det være utfordrende å føre kontroll med slikt arbeid som man foretar i sin egen bolig, noe som taler sterkt i retning av at enkelt husarbeid og bagatellmessig arbeid på huset ikke vil medføre skatteplikt. Slikt arbeid vil også være skattefritt etter sktl. § 5-15 bokstav j nr. 7.

Spørsmålet blir da om det arbeidet man utfører på sin egen bolig vil være av økonomisk verdi. For å avgjøre dette kan en se på hvordan situasjonen ville vært dersom man ikke skulle gjort arbeidet selv. Om en annen skal gjøre det samme arbeidet for skatteyter, skulle vedkommende hatt vederlag for arbeidet som blir gjort. Det arbeidet man utfører på egen bolig virker derfor å være en "fordel", da andre som skulle fått utført tilsvarende arbeid måtte betalt en håndverker for å gjøre dette arbeidet.¹² Ved å arbeide på egen bolig opparbeider man seg en fordel "som kan verdsettes i pengers verdi."¹³ Dette tilsier at arbeidet man utfører på egen bolig vil bli ansett som en "fordel".

Zimmer gir uttrykk for at fordelsbegrepet også må avgrenses mot ting som alle kan benytte seg av.¹⁴ Det er på det rene at ikke alle har lik mulighet til å arbeide på sitt eget hus og at det er store forskjeller når det kommer til nivået av kunnskap og ferdigheter hos folk på dette området. Det må heller ikke dreie seg om noe arbeidsgiver "har stilt til disposisjon for de ansatte først og fremst i egen interesse, ikke i arbeidstakerens, eller av plikt".¹⁵ Zimmer viser til for eksempel bra beliggenhet for arbeidsplassen og i tilfeller hvor arbeidsgiver tilbyr slike ting vil det ikke være tale om en "fordel".¹⁶ Her er det på det rene at det ikke er tale om noe slikt. Arbeidet man utfører på sin egen bolig vil etter dette være av økonomisk verdi og det er følgelig tale om en "fordel". Dette peker i retning av at det arbeidet som utføres vil være skattepliktig.

Etter forarbeidene til sktl. § 5-1 første ledd omfattes både "fordeler i og utenfor tjenesteforhold".¹⁷ Dette følger også av sktl. § 5-10 bokstav a, hvor det blir gitt uttrykk for noen eksempler på hva som blir ansett som arbeid. Det følger av denne bestemmelsen at blant annet "lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse" skal anses som fordel vunnet ved arbeid og vil følgelig være skattepliktig. Denne bestemmelsen er imidlertid ikke uttømmende jf. ordlyden "blant annet" i sktl. § 5-10.

¹² Zimmer 2018 s. 139.

¹³ Skaar, 1990 s. 39.

¹⁴ Zimmer 2018 s. 140.

¹⁵ Zimmer 2018 s. 140.

¹⁶ Zimmer 2018 s. 140.

¹⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

Det foreligger således en ”fordel” og i det følgende blir det vurdert om også de øvrige vilkårene i sktl. § 5-1 første ledd er oppfylt slik at det er tale om skattepliktig inntekt.

2.3 Hva innebærer vilkåret ”vunnet ved”?

Etter sktl. § 5-1 første ledd må det dessuten være en sammenheng mellom fordelene som er oppnådd og aktiviteten som er utført jf. ordlyden ”vunnet ved”. Forarbeidene til sktl. § 5-1 første ledd viser til Rt. 1958 s. 583 Hagerup når det gjelder hva som ligger i vilkåret ”vunnet ved”.¹⁸ Det følger av Hagerup-dommen at “[...] det avgjørende kriterium [vil] bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som «vunnet» ved arbeidet eller virksomheten.”¹⁹ Etersom arbeidet skatteyter utfører på egen bolig fører til den oppnådde fordelene, vil dette vilkåret være oppfylt i slike tilfeller. Det er i utgangspunktet skattepliktig for arbeid på egen bolig.

Etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd er konklusjonen at arbeid på egen bolig medfører skatteplikt.

2.4 Bakgrunnen for skattepliktig inntekt

Hensynet til rettferdighet er sentralt i skatterett. En av funksjonene til skatten er å utjevne forholdet mellom skatteyttere med høy og lav inntekt. I tilfeller hvor noen får høyere inntekt ved at de oppnår en fordel blir denne derfor skattepliktig. Dette fører til at forskjellene ikke blir så store mellom de med høy inntekt og de med lavere inntekt og dermed blir det mer rettferdig ovenfor de med lavere inntekt. Dette er trolig noe av bakgrunnen for at det foreligger skatteplikt i tilfeller hvor skatteyter oppnår en fordel.

Dersom man arbeider på andres hus har man skatteplikt for vederlaget man mottar for arbeidet. Rettferdighetshensynet tilsier at det bør medføre skatteplikt dersom man arbeider på sitt eget hus. Ellers vil de som har mulighet til å gjøre det selv bli stilt vesentlig bedre enn de som ikke har denne muligheten og må betale noen andre for å få slike ting gjort i sin bolig.

Bakgrunnen for dette er trolig at hvilken type inntekt det er tale om bør ikke få betydning for om det er skattepliktig. Dersom dette skulle vært relevant ville det medført ulikheter og det vil også være vanskeligere for skatteyter å forutse om det i sitt tilfelle skal betales skatt eller ikke. Ved at alle inntekter blir ilagt skatt medfører det forutberegnelighet for skatteyterne. Det vil

¹⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 49.

¹⁹ Rt.1985 s. 583 på s. 585.

også være lettere å forstå hvordan systemet er bygd opp og dermed kunne innrette seg etter dette.

Skatteevneprinsippet går ut på at skatteyter har skatteplikt ut i fra det vedkommende har evner til. En person som bygger seg en egen bolig selv, vil når denne er ferdigstilt, ha større evne til å betale skatt enn om han hadde kjøpt tilsvarende bolig på det åpne markedet. Dette er særlig tilfelle når skatteyter er faglært og dermed har evner til å bygge sin egen bolig. De faglærte har også ofte kontakter slik at de kan kjøpe det de trenger til arbeidet til rabatterte priser. De bruker derimot mye av sin egen tid, men utover dette vil de være vesentlig bedre stilt når boligen er ferdigstilt sammenlignet med dersom vedkommende hadde kjøpt tilsvarende bolig på det åpne markedet. Etter dette vil skatteyter som arbeider på egen bolig ha en betydelig større skatteevne som taler sterkt for at det aktuelle arbeidet med boligen bør medføre skatteplikt.

Ut i fra lovtekniske hensyn hadde bestemmelsen i sktl. § 5-1 første ledd trolig blitt uoversiktlig og den hadde også blitt veldig lang dersom den skulle inneholde alle tilfeller som var ment å være skattepliktige. Av den grunn har trolig lovgiver heller valgt å utforme en bestemmelse som omfatter de fleste tilfeller og deretter snevre inn rekkevidden til den aktuelle bestemmelsen ved å ha unntak for de inntektene man ikke ønsket skulle være skattepliktige.

Det støttes av forarbeidene til sktl. § 5-1 som gir uttrykk for at ”de øvrige bestemmelsene i kapittel 5 vil dels avgrense og presisere skatteplikten etter hovedbestemmelsen, dels utvide skatteplikten til å omfatte fordeler som faller utenom § 5-1”.²⁰ Dette er trolig grunnen til at det i bestemmelsen i sktl. § 5-1 er brukt vide begreper som ”fordel”, ”arbeid”, ”kapital” og ”virksomhet” og denne utformingen ble trolig valgt på grunn av at det var den mest hensiktsmessige. Ettersom arbeid på egen bolig faller innunder hovedregelen om skatteplikt har lovgiver ment at slikt arbeid skal medføre skatteplikt.

Til nå har vi sett at arbeid på egen bolig blir ansett som ”fordel vunnet ved arbeid” og slikt arbeid er følgelig skattepliktig. Det har også blitt gjort nærmere rede for hvorfor det er skatteplikt for slikt arbeid. I det neste kapittelet blir det sett nærmere på om det finnes noen unntak fra denne hovedregelen om skattepliktig inntekt og i kapittel 4 blir rekkevidden av unntaket behandlet. Dersom tilfellet omfattes av unntakene i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j

²⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

nr. 6 eller nr. 7 vil en fordel som i utgangspunktet er skattepliktig være skattefri. De nevnte unntakene vil derfor begrense skatteplikten som følger av sktl. § 5-1 første ledd. Først vil unntaksbestemmelsen for fritidsarbeid i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 bli presentert på et overordnet plan og det vil deretter bli gjort rede for forholdet mellom sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 og nr. 7.

3. Generelt om unntaksbestemmelsen om fritidsarbeid

3.1 Lovteksten

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav j lyder slik ”Som inntekt regnes ikke [...] Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold”. I nr. 6 følger det videre at dette gjelder ”verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget”.

Etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 7 vil heller ikke ”verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov” bli ansett som skattepliktig inntekt. Unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 er begrenset til arbeid som blir utført på fritiden, men det er derimot ikke noen slik begrensning med tanke på når arbeidet i hjemmet blir utført i nr. 7. Unntaksbestemmelsen i nr. 7 går følgelig lenger enn unntaket i nr. 6. Denne forskjellen mellom disse bestemmelsene er fornuftig ettersom arbeid som faller innefor nr. 6 ofte gjelder større verdier.

Det støttes også av lovteksten i nr. 6 og nr. 7 som henholdsvis gjelder ”fritidsarbeid på egen bolig” og ”husstell [...] og håndverks- og husflidsarbeid”. Og på bakgrunn av denne forskjellen med tanke på verdien av arbeidet som blir utført stilles det derfor strengere krav for at dette skal være skattefritt i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Begge unntakene har også begrensninger med tanke på at det må gjelde arbeid på ”egen bolig” i nr. 6 og det må være tale om ”eget” arbeid til ”eget behov” i nr. 7.

Etter dette er det ikke påkrevd å redegjøre nærmere for hvor grensen går mellom oppføring av bolig og mindre arbeid på boligen, fordi dette uansett vil være skattefritt etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 7.

I det følgende punktet vil bakgrunnen for unntaksbestemmelsen i nr. 6 bli behandlet. Før sentral Høyesteretts praksis på området vil bli presentert overordnet. I punkt 3.4 vil noen bemerkninger vedrørende kildesituasjonen på området bli presentert. Deretter blir det gjort rede for hensynene som gjør seg gjeldende på dette området.

3.2 Historikk

Det følger av tidligere unntaksbestemmelsen av skattelov av 1911 § 42 ellefte ledd slik den var før endringen i 1956 at ”som inntekt regnes dog ikke verdien av den skattepliktiges og hans husstands håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov eller verdien av

hustruens og de øvrige familiemedlemmers arbeid med det alminnelige husstell”.²¹ Før endringen i 1956 ble arbeid på egen bolig ansett som skattepliktig inntekt.²² Ved endringen fikk bestemmelsen i § 42 ellefte ledd et nytt punkt som ga uttrykk for at ”Som inntekt regnes heller ikke verdien av den skattepliktiges og hans husstands fritidsarbeid på eget boligbygg eller på bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget”.²³

Spørsmålet blir deretter hva som var bakgrunnen for dette unntaket som nå fremgår av sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Det fremgår av forarbeidene til endringen i skattelov av 1911 § 42 at mangelen på uttrykkelig lovbestemmelse og at skattleggingen ble basert på ligningsmyndighetenes konkrete vurdering hadde ført til at det hadde utviklet seg en praksis hvor det ble unnlatt å ilegge skatt for fritidsarbeid på egen bolig.²⁴ Riksskattestyret viste til at det var vanskelige byggeforhold og skattedirektøren hadde derfor ikke innvendinger mot å se bort fra ”verdien av det manuelle arbeid som en skatteyter i sin fritid utfører på eget bygg”.²⁵

Det fremgår videre av forarbeidene at det forelå uttalelse fra tidligere finansminister som forutsatte en ”lempelig gjennomføring av den beskatning av selvbyggere” som følger av den gjeldende loven.²⁶ Bergen formannskap viste til at det var viktig å stimulere de ufaglærte som hadde arbeidskraft og evner til å bruke disse ved å la de få jobbe uten at dette medførte skatteplikt for arbeidet de utførte.²⁷ Videre viste Bergen formannskap til at kommunen hadde gitt støtte for å oppmuntre til slik arbeid, men det får liten effekt når de som velger å gjøre dette må skatte for arbeidet de utfører.²⁸

Det følger videre av forarbeidene at departementet ønsket at arbeid på egen bolig skulle være skattefritt på grunn av forholdene på boligmarkedet og at dette vil føre til at flere benytter seg av den muligheten de har til slikt arbeid.²⁹ Det ville også gjøre det lettere for flere med tanke på finansiering av bolig.³⁰ Departementet viser også til at det må kunne betraktes som sparing

²¹ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²² Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²³ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 13.

²⁴ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²⁵ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²⁶ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²⁷ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²⁸ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

²⁹ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

³⁰ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

når man arbeider på egen bolig i fritiden og at dette bør det derfor legges til rette for, ved skattelette, slik at flere vil benytte seg av muligheten de har.³¹

Bakgrunnen for lovendringen var utfordringen med kontroll av arbeid på egen bolig, utfordringene med verdsettelsen og den usikre og tilfeldige skatteleggingen som ligningsmyndigheten hadde praktisert.³² Ettersom praksisen til ligningsmyndigheten varierende, var det derfor behov for klarere regler vedrørende arbeid på egen bolig.³³ Ved lovendringen i 1956 fikk skattelov av 1911 § 42 ellefte ledd derfor et nytt siste punkt som gav uttrykk for at fritidsarbeid på egen bolig var skattefritt. Denne bestemmelsen er nå videreført i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.³⁴

3.3 Høyesterettspraksis

En sentral høyesterettsdom på området er Snekker Andersen Rt. 1966 s. 1149. Saken gjaldt en snekkermester som bygget sitt eget hus på dagtid, mens han arbeidet for firmaet sitt på kveldstid. Snekkermesteren hevdet at bygging av egen bolig måtte bli fritatt for skatt siden dette arbeidet ble utført i hans fritid. Det var Høyesterett imidlertid ikke enig i.

I avgjørelsen om Snekker Andersen var det spørsmål om arbeid på eget hus på dagtid ble ansett som fritidsarbeid og at arbeidet dermed ikke var skattepliktig etter tidligere skattelov av 1911 § 42 ellefte ledd, siste punkt som gav uttrykk for at fritidsarbeid ikke medførte skatteplikt.³⁵ Hva som blir å anse som fritid, vil være særlig problematisk for selvstendig næringsdrivende.

Det blir i dommen gitt uttrykk for retningslinjer for tolkningen av hva som ligger i ”fritid”. For å vurdere hva som blir regnet som fritid i den aktuelle bransjen må en i følge Snekker Andersen-dommen ”ha et noenlunde fast utgangspunkt” og en må derfor se på hva som er ”normalarbeidsdagen i næringen og de fridager og ferier som man vanligvis tar i næringslivet”.³⁶ Det er følgelig hva som er vanlig i det aktuelle yrket med tanke på hvor lang arbeidstid man har og når en har fri og ferier som får betydning for å fastsette hva som vil være fritid i det konkrete tilfellet.

³¹ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

³² Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

³³ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

³⁴ Lov av 21. juni 1956.

³⁵ Rt. 1966 s. 1149 på s. 1151.

³⁶ Rt. 1966 s. 1149 på s. 1151.

I dommen var det tale om at Andersen arbeidet på egen bolig på dagtid og det er nettopp denne tiden som er normalarbeidsdagen for tømrere. I tilfeller der skatteyter tar seg fri utover det som er normalt i den aktuelle næringen vil det således ikke være tale om fritidsarbeid og arbeidet som blir utført vil være skattepliktig. Arbeidet med bygging av eget hus på dagtid var følgelig ikke utført i Snekker Andersens ”fritid”, og han ble derfor ilagt skatt for dette arbeidet.

3.4 Andre kilder/kildesituasjon

Det er en vid lovtekst i § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 som ikke angir en tydelig retning for hva som vil omfattes av bestemmelsen. Som nevnt innledningsvis vil sentrale kilder være forarbeidene til unntaksbestemmelsen om fritidsarbeid og høyesterettsdommen som nevnt i punkt 3.3 over. I tillegg vil jeg vise til en lagmannsrettdom og en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet. Finansdepartementet har også gitt en uttalelse på dette området. På bakgrunn av at det er få vektige kilder blir reelle hensyn tillagt atskillig vekt og disse hensynene vil være særlig viktig i grensetilfellene.

3.5 Sentrale reelle hensyn

Spørsmålet blir da hvilke reelle hensyn som tilsier skatteplikt eller begrenser denne. Kontrollhensyn er aktuelt på skatterettens område og dreier seg om i hvilken grad det skal føres kontroll med det arbeidet skatteyter utfører og de utfordringer en slik kontroll vil kunne medføre. Kontrollhensyn vil ofte bidra til å begrense skatteplikten. Det var et av hensynene som ble vektlagt ved endring av tidligere sktl. 1911 § 42 siste punkt.³⁷

Et annet hensyn som stod sentralt i forbindelse med endringen av tidligere sktl. 1911 § 42 var verdsettelsesproblemer, nemlig at det er vanskelig å vurdere verdien av arbeidet som skatteyter utfører i egen bolig i løpet av året.³⁸

Det fremgår videre av forarbeidene at også faren for tilfeldigheter i en eventuell skattlegging en av årsakene til lovendringen.³⁹ Det var trolig ønskelig at skatteleggingen skulle være lik uavhengig av hvilken kommune skatteyter tilhørte.

Forholdsmessighet er et annet sentralt hensyn som vil begrense skatteplikten. Dette hensynet dreier seg om forholdet mellom den summen som skal betales i skatt sett opp mot den tiden og bruk av ressurser som en eventuell kontroll vil medføre.

³⁷ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

³⁸ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

³⁹ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

Videre vil hensynet til privatlivets fred være viktig i denne sammenhengen.

Hensynet til likhet og rettferdighet som ligger bak skatteplikten etter sktl.§ 5-1 første ledd vil imidlertid også få betydning når det skal vurderes om det er tale om fritidsarbeid.

De ovenfor nevnte hensyn må i vurderingen av om det er tale om fritidsarbeid balanseres, og hensynene som taler for skatteplikt må dermed avveies mot hensynene som taler mot.

I kapittel 4 blir unntaksbestemmelsen for fritidsarbeid og de nærmere vilkårene for når det er tale om fritidsarbeid behandlet.

4. Nærmere om vilkårene i unntaksregelen om fritidsarbeid

4.1 Presentasjon av unntaksregelen

Spørsmålet er om det finnes noen unntak fra utgangspunktet om skatteplikt for arbeid på egen bolig. Det følger av sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 at ”verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget” ikke skal anses som skattepliktig inntekt. Overskriften til sktl. § 5-15 er ”Skattefri arbeidsinntekt” og underforstått vil det altså her være tale om inntekter som er skattepliktige etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd, men som har blitt unntatt fra skatteplikt av lovgiver.

I de følgende punktene vil de ulike vilkårene i unntaksbestemmelsen bli nærmere behandlet og ut ifra de ulike relevante rettskildene vil rekkevidden av bestemmelsen bli klargjort.

4.2 Hva menes med ”utenfor tjenesteforhold”?

Det følger av sktl. § 5-15 første ledd bokstav j innledningsvis at ”Som inntekt regnes ikke [...bokstav j.] Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold”. Ifølge dette vil noen inntekter utenfor tjenesteforhold ikke medføre skatteplikt. Spørsmålet blir derfor hva som menes med ”utenfor tjenesteforhold”.

Et tjenesteforhold vil typisk være tilfeller hvor vedkommende skatteyter er arbeidstaker og har arbeidskontrakt med arbeidsgiver. Forhold uten arbeidskontrakt og i tilfeller der det ikke er tale om en arbeidsgiver vil derfor være ”utenfor tjenesteforhold”. Frilansarbeid vil for eksempel være arbeid ”utenfor tjenesteforhold” da det i slike tilfeller ofte ikke er tale om en arbeidsgiver og det er også ofte vedkommende som utfører tjenestene som selv bærer risikoen.

4.3 Hva menes med ”fritidsarbeid”?

4.3.1 Generelt om innholdet i vilkåret ”fritidsarbeid”

Det følger videre av sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 at ”verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte [...]” er unntatt fra skatteplikt. Spørsmålet blir da hva som menes med ”verdi[en] av fritidsarbeid på egen bolig, hytte”. Det er tale om kumulative vilkår og dermed må alle vilkårene være oppfylt for at det ikke skal være tale om skattepliktig inntekt.

Det første spørsmålet blir hva som menes med ”fritidsarbeid”. Når det gjelder delen ”arbeid” i begrepet ”fritidsarbeid” må tolkningen av vilkåret ”arbeid” i sktl. § 5-1 første ledd som gjennomgått over legges til grunn. Det problematiske her er hva som ligger i ”fritid”.

En naturlig ordlydsfortolkning tilsier at fritid er tiden hvor man ikke arbeider. Skatteloven har ingen definisjon for hva som menes med "fritid". Det følger imidlertid av forarbeidene i forbindelse med endringen i 1956 at unntaket gjelder for "[...]skattepliktiges vanlige fritid - på fyrabend, fridager og i ferier [...]".⁴⁰ Dette er forarbeid til den tidligere skatteloven, men det skulle derimot ikke være "noen realitetsendringer med hensyn til hva som er skattepliktig inntekt" og derfor må det samme kunne legges til grunn for sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.⁴¹

Hva som vil anses som ferie og fridager er nærmere vurdert i Utv. 1997/676 (Oslo Ligningskontor). Saken gjaldt en selvstendig næringsdrivende snekker som ønsket en redegjørelse for skatteplikt i forbindelse med oppføring av egen bolig. Snekkeren opplyste at byggingen skulle utføres dels i fritiden, dels i løpet av fem ukers oppspart ferie og dels i løpet av en to måneders periode hvor han skulle ta fri (ulønnet) fra sitt ordinære arbeidet. Det ble uttrykt at "lørdager, søndager og helligdager normalt vil bli godtatt som fridager".⁴² Videre følger det at "man normalt [vil] godta ca. fire ukers ferie i året".⁴³ Det arbeidet som ble utført i de dagene som ble godtatt som fridager og i løpet av den godtatte ferien ville følgelig være skattefritt.⁴⁴ Dette tilsier at arbeid som blir utført i fire ukers ferie vil være skattefritt.

Det er imidlertid tale om en uttalelse fra ligningskontor fra 1997, som normalt ikke vil bli tillagt særlig vekt. Siden uttalelsen ble gitt har det også vært en utvikling i arbeidslivet, blant annet er det innført 5 ukers ferie for arbeidsplasser bundet av tariffavtale. Dette tilsier at fem ukers ferie trolig hadde blitt godtatt i dag.

Deretter blir det uttalt at "Skattefritaket gjelder ikke når man av andre årsaker tar fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeid, f eks ulønnet permisjon og avspasering av tidligere års ferie e l, eller når man er arbeidsledig eller sykemeldt".⁴⁵ Oslo ligningskontor antok at "skatteplikt måtte anses å foreligge for det arbeid han skal utføre på dagtid i oppspart ferie fra tidligere år, samt i to månedersperioden hvor han tar fri fra ordinært arbeid."⁴⁶ Det var i denne saken tale om skattepliktig næringsinntekt.

⁴⁰ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

⁴¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 13.

⁴² Utv. 1997/676.

⁴³ Utv. 1997/676.

⁴⁴ Utv. 1997/676.

⁴⁵ Utv. 1997/676.

⁴⁶ Utv. 1997/676.

Skatte ABC 2018/2019 gir imidlertid uttrykk for at ”overført ferie fra tidligere år” vil være fritid. Det følger av forordet til Skatte ABC at ”Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsningene, fremgår ikke tvilen av boken.”⁴⁷ Dette tilsier at det ikke bør legges stor vekt på det som fremgår av Skatte ABC i tilfeller hvor det er andre kilder som peker i en annen retning. Zimmer gir uttrykk for at i de tilfeller hvor ”boken inneholder standpunkter til tvilsomme spørsmål, må den [...] brukes med forsiktighet”.

Her foreligger det en uttalelse fra likningskontoret fra 1997 som tilsier at ferie fra tidligere ikke vil bli ansett som fritid og det som fremgår av Skatte ABC 2018/2019 må dermed trolig tillegges liten vekt.

Hensynet til likhet og rettferdighet tilsier også at oppspart ferie ikke bør omfattes av bestemmelsen. Utgangspunktet er at arbeid på egen bolig er skattepliktig og det tilsier at en bør begrense tilfellene som omfattes av unntaksbestemmelsen.

Når det gjelder hvilket arbeid som vil være omfattet av unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 følger det av Skatte-ABC 2018/2019 at ”Skattefritaket omfatter alle typer fritidsinnsats på egen bolig, også vedlikeholdsarbeid”. Dette innebærer at for eksempel at å male boligen, når det blir utført på fritiden, vil være skattefritt. Det samme gjelder dersom skatteyter bytter ut råtne kledningsbord med nye i løpet av en helg. Det er arbeid som vil være nødvendig for å holde boligen i god stand og det er forståelig at det ikke er ønskelig at slikt arbeid skal medføre skatteplikt. Det vil medføre uforholdsmessig bruk av ressurser og tid dersom det skulle vært nødvendig å føre kontroll med slikt arbeid og det ville ofte vært tale om mindre arbeid som heller ikke ville utgjort betydelige innbetalinger av skatt.

Videre vil en rekke reelle hensyn kunne få betydning for om arbeidet som blir utført bør være skattefritt eller om det bør anses som fritidsarbeid.

Ved vanlige arbeidsforhold hvor en har en arbeidsgiver og en arbeidstaker vil det være elektriske spor ved for eksempel overføring av lønn som skattekontrollørene ikke trenger å bruke mye tid og ressurser for å få sjekket. Her er det imidlertid tale om arbeid skatteyter foretar i sin fritid som ikke medfører utbetaling av lønn og det vil heller ikke være tale om en arbeidsgiver. Det vil derfor kreve adskillig mer tidsbruk og også bruk av mer ressurser for å

⁴⁷ Forordet til Skatte ABC 2018/2019.

kunne kontrollere slikt arbeid, og kontrollhensyn tilsier derfor at slikt arbeid bør være skattefritt.

Dessuten ville slik kontroll sett i forhold til det man eventuelt kunne krevd inn i form av skatt vært uforholdmessig da kontrollene ville være kostbare da store ressurser hadde vært nødvendig, mens beløpene som hadde blitt innkrevd hadde vært betydelig mindre. Dette tilsier at arbeid som utføres i fritiden bør være skattefritt.

Skatteytters fritid vil være lite egnet for kontroll og det kan lett oppleves inngripende for skatteyster og familien dersom det kommer uanmeldte kontrollører på døren for å kontrollere hva som foregår innenfor husets fire vegger. I noen tilfeller vil det være belastende for skatteyteren og familien å bli underlagt slik kontroll. Dette gjelder særlig i tilfeller der forholdsmessighetshensynet gjør seg gjeldende.

Derimot er det i utgangspunktet skatteplikt for arbeid på egen bolig og det skal derfor en del til for at slikt arbeid skal være skattefritt. Det tilsier at skatteyster må finne seg i at det vil bli utført kontroller når det kun er begrensede tilfeller som vil være omfattet av unntaket om fritidsarbeid. Etter dette svekkes vekten til hensynet til privatlivets fred og kontrollhensynet.

Dessuten vil skatteplikten kunne dreie seg om betydelige beløp når skatteyster bygger sin egen bolig, noe som tilsier at det ofte vil være forholdsmessig å foreta de nødvendige kontrollene for å kunne kreve inn skatten. Videre vil hensynet til likhet og rettferdig tilsi at en ikke bør stille en skatteyster i en vesentlig bedre stilling enn andre skatteytere vil ha mulighet til.

Dersom man anser det meste av arbeidet som skatteytere utfører som fritidsarbeid kan det fort bli for fritt og det vil kunne føre til en risiko for at dette blir utnyttet, noe som tilsier at det bør være noen rammer for hva som blir ansett som fritidsarbeid og følgelig vil være skattefritt.

Det må foretas en avveining av de hensynene som gjør seg gjeldende og det er særlig i tilfeller hvor resultatet av avveiningen vil være til gunst for skatteyster at hensynene kan tillegges vekt og dermed kan tilsi skattefrihet.

Det fremgår av forarbeidene til endringen av skatteloven av 1911 § 42, siste ledd, siste punkt at unntaksbestemmelsen om fritidsarbeid ikke vil komme "[...] den til gode som tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeidet."⁴⁸ Grunnen til dette er trolig at tiden hvor man vanligvis er på arbeid vil ikke bli ansett som "fritid" og dermed vil arbeidet som utføres i dette

⁴⁸ Ot.prp.nr. 57 (1956) s. 9.

tidsrommet være skattepliktig. Etter dette vil tilfeller hvor skatteyter tar seg fri fra sitt arbeid for å bygge hus ikke falle innunder unntaket og slikt arbeid vil dermed medføre skatteplikt.

Etter Snekker Andersen-dommen vil det videre ha betydning for hva som blir ansett som fritid hvilken næring skatteyter tilhører og hva som er vanlig i den aktuelle næringen. Dette tilsier at hvorvidt det er tale om skattepliktig inntekt må vurderes konkret for den aktuelle næringen. I det følgende vil det derfor bli gjort rede for hva som ofte vil være fritid for ulike grupper skatteyttere som vanlig lønnsinntakere og skiftarbeidere, selvstendig næringsdrivende, pensjonister, hjemmeværende og arbeidsledige for å få frem eventuelle forskjeller mellom disse gruppene. Det fremgår ikke noe av lovteksten i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 eller forarbeid med tanke på hva som skal anses som "fritid" for de ulike gruppene av skatteyttere.

4.3.2 Lønnsinntakere og skiftarbeidere

Spørsmålet i det følgende blir hva som vil være vanlig lønnsinntakers "fritid". Det vil ofte ikke være problematisk hva som er fritid for lønnsinntakere fordi de ofte har en fast arbeidstid for eksempel fra kl.8 til kl. 16 hver ukedag. Høyesterett uttalte i Snekker Andersen-dommen vedrørende vanlige lønnsinntakere at "Fritiden må være den tid som står til rådighet før eller etter arbeidstid og selvfølgelig på fridager og i ferier".⁴⁹ Dette må derfor være utgangspunktet for vanlige lønnsinntakere.

Det kan imidlertid være forskjeller også innenfor ulike lønnsinntakere når det kommer til hva som blir ansett for å være fritid. For skiftarbeidere i oljenæringen, for eksempel, er det vanlig med flere ukers friperiode etter for eksempel to ukers arbeid. Friperiodene deres vil dermed være deres fritid ettersom det er vanlige fridager i den aktuelle næringen. Ifølge Hærem vil skiftarbeidere kunne drive med selvbygging i fritiden, "selv om denne faller innenfor tidsrommet 8-16, hvor folk flest er på jobben".⁵⁰

Etter dette vil vanlige lønnsinntakeres "fritid" være før og etter arbeidstid, i ferier og på fridager. Mens de som arbeider turnus vil ha "fritid" i det som er vanlige friperioder for den yrkesgruppen, og selvfølgelig også i ferier.

⁴⁹ Rt. 1966 s. 1149 på s. 1151.

⁵⁰ Hærem 2000 s. 376.

4.3.3 Selvstendig næringsdrivende

Spørsmålet blir da hva som blir ansett som "fritid" for selvstendig næringsdrivende. Når en er selvstendig næringsdrivende har man i større grad mulighet til å legge opp dagene slik man måtte ønske i motsetning til vanlige lønsmottakere som har en fast arbeidstid og arbeidsgiver å forholde seg til. Det er derfor vanskeligere å avgjøre hva som vil bli ansett som "fritid" for selvstendig næringsdrivende i forhold til vanlige lønsmottakere.

Utgangspunktet for å avgjøre hva som er "fritid" for denne gruppen var ifølge Høyesterett, som nevnt over, "normalarbeidsdagen i næringen og de fridager og ferier som man vanligvis tar i næringslivet".⁵¹ Blir arbeidet utført for eksempel i løpet av tiden som normalt vil være arbeidstid, vil dette ikke bli ansett som fritidsarbeid. Arbeidet vil i slike tilfeller medføre skatteplikt. Er man i et yrke hvor arbeidstiden er på dagtid blir "fritid" dermed ettermiddag, kveld og helger i tillegg til ferier. Det kan også tenkes selvstendig næringsdrivende innenfor bransjer med normalarbeidstid på kveldstid og for disse vil tiden på dagtid, i helger og ferier derfor bli ansett som "fritid".

Dommens utgangspunkt vil etter min mening måtte ses i lys av utviklingen i arbeidslivet og også i lys av de andre nye kildene på området. I siste kapittel vil det bli vurdert hvilken betydning Snekker Andersen-dommen vil ha i dag.

Det følger videre av Snekker Andersen-dommen at dersom Andersen hadde fått medhold i at hans arbeid med bygging av egen bolig på dagtid ikke var skattepliktig, ville det i følge Høyesterett gitt "selvstendig næringsdrivende en privilegert særstilling" i forhold til andre "selvbyggere som ikke kan ta seg fri i vanlig arbeidstid".⁵² Høyesterett begrunner dette med at dersom snekker Andersens arbeid på dagtid med bygging av hus til seg selv skulle bli ansett som skattefritt, ville begrensningen i unntaksbestemmelsen om at det må være tale om "fritidsarbeid" ikke fått noen konsekvenser for selvstendige næringsdrivende.⁵³ Høyesterett kom etter dette til at verdien av arbeidet som var blitt utført på dagtid av snekker Andersen måtte anses som skattepliktig inntekt.

Hensynet til likhet og rettferdighet tilsier også at selvstendig næringsdrivende vil ha fritid ut fra det som vanligvis vil være det i skatteyers næring, men at arbeid utover dette vil medføre skatteplikt.

⁵¹ Rt. 1966 s. 1149 på s. 1151.

⁵² Rt. 1966 s. 1149 på s. 1151.

⁵³ Rt. 1966 s. 1149 på s. 1151.

Etter dette vil fritiden for selvstendig næringsdrivende være tiden før og etter normalarbeidsdagen i den aktuelle næringen og også på de vanlige fri- og feriedagene.

4.3.4 Alders – og uførepensjonister

Pensjonister som enten ikke lenger er i arbeid grunnet alder eller grunnet helsemessige utfordringer har mer tid til rådighet til å arbeide på for eksempel boligen. Spørsmålet blir hva som anses som ”fritid” for alders- og uførepensjonister slik at arbeid som blir utført i denne tiden vil være skattefritt.

I en uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 2006/1594 hvor det fremgår at hos ”[...]personer som ikke har reelle, alternative sysselsettingsmuligheter, kan arbeid på egen bolig i større grad bli ansett som fritidsarbeid”.⁵⁴ Det følger videre at ”Alders- og uførepensjonister skattlegges således ikke for noen del av verdien av arbeid på egen bolig, uansett når egeninnsatsen utføres, når dette arbeidet ikke reduserer vedkommendes eventuelle muligheter for å skaffe seg ekstrainntekter.”⁵⁵ Finansdepartementet gir her uttrykk for at det er en begrensning i tilfeller hvor arbeidet vil redusere muligheten for ekstrainntekter.

Det er imidlertid tale om en uttalelse fra Finansdepartementet. Skattemyndigheten legger ofte stor vekt på slike uttalelser og gjennom praksis fra skattemyndigheten kan dermed slike uttalelser få betydelig vekt. I uttalelsen mener departementet at en kan anvende unntaksbestemmelsen om fritidsarbeid som hjemmel for tilfeller som faller utenfor lovteksten. Det fremgår ikke av uttalelsen hvilke kilder som tilsier en slik tolkning av lovteksten og departementet begrunner heller ikke hvorfor de har kommet til konklusjonen om at også eiendommer som skatteyter forventes å overta til eie [...] innen rimelig tid etter egeninnsatsen” omfattes av unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Dette tilsier at uttalelsen ikke kan tillegges betydelig vekt.

I dette tilfellet var det imidlertid sosiale hensyn som gjorde seg gjeldende og eiendommen ville også bli skatteyters bolig etter kort tid. Når det her kun dreier seg om kort tid før skatteyter vil bli eier og en tolking som tilsier at dette tilfellet blir omfattet vil også være til gunst skatteyter, tilsier dette at arbeidet bør være skattefritt. Når det er tale om en tolkning til gunst for skatteyter vil ikke de samme hindringene som følger av legalitetsprinsippet seg gjeldende. Dessuten er man på et område hvor det ikke er andre tunge kilder som sier noe annet og i slike tilfeller bør uttalelser fra Finansdepartementet få betydelig vekt.

⁵⁴ Utv. 2006/1594.

⁵⁵ Utv. 2006/1594.

Zimmer gir også uttrykk for at pensjonister ”må anses stort sett alltid å ha fritid”.⁵⁶ Etter dette vil arbeidet pensjonister utfører på egen bolig være skattefritt så lenge det ikke reduserer mulighetene for eventuelle ekstrainntekter.

4.3.5 Hjemmeværende

I det følgende punktet blir spørsmålet om hjemmeværende kan utføre arbeid på sin egen bolig skattefritt fordi tiden skatteyter har til rådighet som følge av at vedkommende er hjemme vil anses som fritid. Dersom tiden hjemmeværende skatteyter har på dagtid skal bli ansett som fritid vil dette medføre at vedkommende har fritid hele døgnet med den følge at arbeidet som vedkommende utfører vil være skattefritt. Det vil stille hjemmeværende i en privilegert stilling i forhold til andre som ikke har samme mulighet til å arbeide på egen bolig på dagtid. Hensynet til rettferdighet og likhet taler derfor mot at tiden som hjemmeværende har til rådighet på dagtid skal anses som fritid.

I Utv. 1992/261 (Ålesund byrett) var det tale om en skatteyter som var arbeidsledig, som selv mente han var hjemmeværende husfar. Skatteyter rehabiliterte hytten og huset på ettermiddagene, i helger og på helligdager, noe av arbeidet ble også utført på dagtid. Skatteyter tok seg også av husarbeid i hjemmet i tillegg til at han arbeidet på hytten og huset, mens konen var i arbeid, under utdanning eller sykemeldt. Retten kom under tvil til at han var husfar, men hevdet at fritiden måtte være begrenset og at ”fritak ikke kan gjøres i større utstrekning enn det som normalt ville være å anse som fritidsarbeid for en vanlig arbeidstaker.”⁵⁷

Hærem gir uttrykk for at det trolig vil være skattepliktig dersom mannen er hjemmeværende og bruker tiden han har tilgjengelig til å bygge egen bolig eller lignende arbeid.⁵⁸

Etter dommen i Utv. 1992/261 og Hærem vil trolig skatteyters arbeid på dagtid på egen bolig eller fritidsbolig som hjemmeværende husfar medføre skatteplikt.

Hærem viser videre til at dersom det var tale om husmødre eller andre som ”vanligvis ikke har en virksomhet som gir skattepliktig inntekt” som utførte arbeidet ville det være

⁵⁶ Zimmer 2018 s. 153.

⁵⁷ Utv. 1992/261.

⁵⁸ Hærem 2000 s. 376.

skattefritt.⁵⁹ I følge Hærem vil det trolig ha betydning om det er en mann eller en dame som utfører arbeidet med tanke på om dette medfører skatteplikt eller om arbeidet vil være skattefritt.

At det skal ha betydning for skatteplikten for slikt arbeid om det er mann eller dame som utfører det vil etter min mening kunne føre til urimelig forskjellsbehandling siden det er en utvikling mot at også far i perioder er hjemmeværende husfar og det er dermed tendens til endring i forhold til tidligere hvor det var mor som var hjemmeværende mens far arbeidet. Det er også flere kvinner i dag som velger yrkesfag enn det som var vanlig da dommen ble avsagt. Dette kan kanskje få betydning for hvordan resultatet ved slike vurderinger vil bli i fremtiden dersom utviklingen fortsetter i samme retning.

Selv om det fortsatt er atskillig flere kvinner enn menn som er hjemmeværende over tid, tilsier hensynet til rettferdighet etter min mening at kjønnet på den hjemmeværende ikke bør ha betydning for om arbeidet er skattepliktig eller skattefritt.

4.3.6 Arbeidsledige

Spørsmålet blir da hva som blir ansett som ”fritid” for arbeidsledige. Det er her tale om skatteyttere som ikke er i arbeid grunnet mangel av jobb. Tiden de har til rådighet til å arbeide på egen bolig vil være betydelig større enn andre som er i arbeid.

I Utv. 1992/261 ble det vurdert om skatteyster var husfar eller arbeidsledig og det ble sett nærmere på hvilken betydning det hadde for skatteplikt. Retten viser til Snekker Andersen-dommen og til forarbeid til den tidligere unntaksbestemmelsen i sktl. 1911 § 42 ellefte ledd hvor det gjøres unntak fra skatteplikt for skatteyers ”fritidsarbeid på eget boligbygg”. Videre gir retten uttrykk for at ”Dette forutsetter således at skattyteren må være i arbeid for å nyte godt av sktl. § 42, 11. ledd. En arbeidsledig som arbeider på eget bygg på et tidspunkt som i alminnelighet regnes for fritid, nyter ikke godt av regelen.”⁶⁰ Videre vises det til andre kilder som ”[...] artikkel av kontorsjef Per Krogh Moe, i Utv. 1966 side 227, og av dommer referert i utv. 1976 side 737 og Utv. 1978 side 42” som støtter dette synet.⁶¹

Her begrenser retten unntaket etter min mening trolig mer enn det som er hensiktsmessig. Det bør ikke være avgjørende for om unntaket kommer til anvendelse for skatteyster om han er

⁵⁹ Hærem 2000 s. 376.

⁶⁰ Utv. 1992/261.

⁶¹ Utv. 1992/261.

arbeidstaker eller arbeidsledig med tanke på den tiden som vanligvis blir regnet som fritid. Arbeidet som skatteyster har utført på ettermiddag, i helger og helligdager bør etter min mening være skattefritt. Dette støttes også av uttalelsen fra Skattedirektoratet i Utv. 1983/347 som det også blir vist til i dommen. Uttalelsen som fremgår av dommen lyder som følger "Når det derimot dreier seg om arbeid utført i det som normalt vil være å anse som fritid for en vanlig arbeidstaker, antar Skattedirektoratet at verdien av dette arbeid er skattefri".⁶² Dette peker i retning av at arbeidsledige kan arbeide skattefritt på egen bolig om ettermiddag, i helger og andre fri- og helligdager.

Det ble i Utv. 1992/621 imidlertid hevdet at "Selv om uttalelsen er av nyere dato enn de ovenfor nevnte kilder, finner retten at uttalelsen neppe gir uttrykk for gjeldende rett. Retten finner at det er en naturlig forståelse av begrepet "fritid" at arbeidsledige faller utenfor anvendelsesområdet for § 42, 11. ledd." Dommene som det vises til er også fra 1960-1970 tallet og det er flere signaler på at hva som omfattes av "fritid" er i endring som følge av utviklingen i arbeidslivet de siste årene.

Som nevnt talte uttalelsen til Skattedirektoratet for at arbeidsledige skulle kunne arbeide skattefritt på egen bolig i fritiden. Når Skattedirektoratet gir en slik uttalelse vil ofte ligningsmyndighetene følge den. Det vil kunne medføre en tilfeldig skatteplikt av arbeid på egen bolig for arbeidsledig dersom noen følger ligningspraksis, som oppstår i etterkant av Skattedirektoratets uttalelse, mens andre legger uttalelsen i Utv. 1992/621 til grunn. Dessuten vil en rettstilstand der arbeidsledige ikke har noen mulighet til å utføre arbeid på egen bolig skattefritt, medføre at slike blir stilt vesentlig dårligere enn andre skatteyttere. I noen tilfeller har kanskje skatteyster allerede innrettet seg etter Skattedirektoratets uttalelser. Hensynet til innrettelse og likhet trekker derfor i retning av at uttalelsen fra Skattedirektoratet bør tillegges vekt.

Når det gjelder arbeid utført på dagtid vil skatteplikten kunne være avhengig av hvorvidt skatteyster er arbeidstaker eller arbeidsledig.

Hærem gir uttrykk for at arbeidsledige og sykemeldte ikke kan arbeide skattefritt på egen bolig på dagtid.⁶³ Bakgrunnen for dette er trolig at det i slike tilfeller ikke vil være tale om "fritidsarbeid" etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Arbeidsledige og sykemeldte vil

⁶² Utv. 1983/347 gjengitt i Utv. 1992/261.

⁶³ Hærem 2000 s. 376.

etter en antitetisk tolkning av Finansdepartementet uttalelse i Utv. 2006/1594, som er gjennomgått i punkt 4.3.4 kan peke i retning av at det foreligger skatteplikt fordi disse vil kunne ha "[...] reelle, alternative sysselsettingsmuligheter" på dagtid.⁶⁴ Etter dette vil arbeid som arbeidsledige og sykemeldte utfører på dagtid medføre skatteplikt.

4.3.7 Vil tiden man avspaserer kunne bli ansett som "fritid"?

Spørsmålet videre blir om avspasering vil kunne bli ansett som fritid slik at arbeid i denne tiden ikke vil medføre skatteplikt.

I BFU-2004-84 gav Skattedirektoratet en bindende forhåndsuttalelse. Det var tale om en elektriker som drev et enkeltpersonforetak med elektrikertjenester og lagde kjøkken- og garderobeinnredninger. I forbindelse med oppføring av egen fritidsbolig hadde han planer om å arbeide i helger og ferier, men han ønsket også å arbeide når han avspaserte.

Skattedirektoratet ga uttrykk for at det faktisk at arbeidspresset i bedriften vil variere i løpet av året og at en etter travle perioder derfor har noen kortere dager gjør at man ikke kan "operere med normalarbeidsdager når arbeidsåret sees under ett."⁶⁵

Videre følger det av denne uttalelsen at i tilfeller hvor skatteyter opparbeider seg fritid som følge av en "avspaseringsordning" vil arbeidet som blir utført i denne tiden være skattefritt "så lenge [den opparbeidede fritiden]... er en følge av naturlige svingninger i bedriften".⁶⁶

Dette blir begrunnet ut fra rimelighetshensyn og det vises til at ordinære lønnsinntakere har avspaseringsordninger, og da bør også selvstendig næringsdrivende ha den samme muligheten til å opparbeide seg fritid gjennom en fleksibel avspaseringsordning.⁶⁷ Det blir videre presisert at denne ordningen ikke vil medføre forskjellsbehandling av næringsdrivende i forhold til vanlige lønnsinntakere, noe som tilsier at også arbeid på dagtid når en avspaserer vil være skattefritt.⁶⁸

Det er tale om en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet om den konkrete saken.

Denne typen uttalelser er bindende for Skatteetaten etter sktfvl. § 6-1, tredje ledd. Hvilken vekt slike uttalelser skal ha for andre saker, har derimot enda ikke vært til vurdering.⁶⁹

Tidligere ble den manglende muligheten for å overprøve slike uttalelser kritisert, men nå kan

⁶⁴ Utv. 2006/1594.

⁶⁵ BFU 2004-84.

⁶⁶ BFU 2004-84.

⁶⁷ BFU 2004-84.

⁶⁸ BFU 2004-84.

⁶⁹ Zimmer 2018 s. 60.

disse påklages til Skatteklagenemnda ifølge sktfvl. § 6-2, 1. ledd, noe som tilsier at bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet bør tillegges vekt. Det er derimot fortsatt kritikk mot ordningen rundt slike uttalelser og Zimmer gir uttrykk for at ”det må antas at de ikke kan tillegges større vekt enn administrative uttalelser ellers”.⁷⁰

Her er det imidlertid på et område hvor det ikke er nye dommer fra Høyesterett og i slike tilfeller vil direktoratets forhåndsuttalelser kunne bli tillagt stor betydning. Det er videre tale om en uttalelse av god kvalitet og standpunktene er godt begrunnet, og sentrale hensyn er trukket inn i vurderingen. De sentrale punktene i Snekker Andersen er også vurdert opp mot det foreliggende tilfellet. Det kan også tenkes at det vil være skatteyttere som allerede har innrettet seg etter uttalelsen og da bør disse beskyttes. Innrettelseshensyn tilsier derfor at uttalelsen bør tillegges vekt.

Videre vil skattemyndighetene være bundet av uttalelsen og det fører til at praksis derfra vil følge uttalelse. Dersom man skal se vekk fra uttalelsen vil det kunne medføre at skatteyttere vil bli behandlet forskjellig. Likhets hensyn tilsier derfor at uttalelsen må få betydning.

Etter dette vil arbeid utført ved avspasering utgjøre ”fritid” og følgelig være skattefritt.

4.3.8 Har det betydning om skatteyter er profesjonell eller ufaglært?

Det neste spørsmålet for å avklare rekkevidden av unntaket om ”fritidsarbeid” i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 er om det har noen betydning om det er en profesjonell eller ufaglært som utfører arbeid på egen bolig. Ordlyden i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 gir ikke holdepunkter for om den kun gjelder ufaglærte eller om også faglærte tømрrere for eksempel omfattes av bestemmelsen. Dette taler for at skille mellom faglært og ufaglært ikke vil ha noe betydning for om bestemmelsen kommer til anvendelse.

Bestemmelsen har kanskje størst praktisk betydning på tilfeller hvor det er profesjonelle som arbeider, noe som taler for at bestemmelsen gjelder for faglærte. I forarbeidene til den tidligere unntaksbestemmelsen i skatteloven av 1911 § 42, ellevte ledd, fra 1956 blir det flere ganger gitt uttrykk for at unntaksbestemmelsen kun burde gjelde faglærte.

Riksskattestyret gav uttrykk for, i brev til departementet, at ”skattefritagelse ikke bør komme på tale for en fagarbeider som utfører arbeid på eget bolighus”.⁷¹ Norske Boligbyggelags

⁷⁰ Zimmer 2018 s. 60.

⁷¹ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

Landsforbund ga derimot, i brev sendt til departementet, uttrykk for at skattefritagelsen skulle gjelde både ”faglært eller ikke faglært arbeidskraft”.⁷²

I forarbeidene uttrykte departementet at forslaget går ”videre enn Riksskattestyrets retningslinjer for så vidt som det ikke sonderer mellom fagarbeidere og andre”.⁷³ Det følger videre at en ”sondring [mellom faglærte og andre]ville – som erfaringen viser – være meget vanskelig å gjennomføre i praksis og kan neppe anses påkrevd”.⁷⁴ Til tross for flere anbefalinger om at unntaket kun skulle gjelde for ufaglærte valgte departementet at unntaket skulle gjelde for faglærte også. Når departementet gir uttrykk for dette eksplisitt og mener at det ikke er nødvendig med et slikt skille, har departementet trolig hatt dette oppe til vurdering og en må derfor kunne legge dette til grunn. Det var trolig kontrollhensynene som medførte at bestemmelsen ble slik den ble og dermed omfatter både ufaglærte og faglærte. Etter dette vil unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 komme til anvendelse både i tilfeller hvor faglærte og ufaglærte utfører arbeid.

4.4 Skattefrihet for arbeid på ”egen” bolig

For at verdien av arbeidet som blir utført skal være skattefritt etter unntaksbestemmelsen må også de øvrige vilkårene i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 være oppfylt. Unntaket gjelder kun for tilfeller hvor fritidsarbeidet utføres på ”egen bolig” og er det ikke tale om slikt arbeid, vil arbeidet følgelig være skattepliktig. Arbeider skatteyter på andre sin bolig i fritiden vil det i utgangspunktet medføre skatteplikt.

Det neste spørsmålet blir derfor hvilke tilfeller det må være tale om for at vilkåret ”egen” er oppfylt. En naturlig ordlydsfortolkning av begrepet ”egen” tyder på at det må være tale om bolig som skatteyteren eier.

Det følger imidlertid av den tidligere skatteloven av 1911 § 42, siste ledd at også ”hans hustrus fritidsarbeid” er omfattet av unntaket. Og ettersom forarbeidene til skatteloven av 1999 gir uttrykk for at endringene i lovteksten etter bearbeidelsen ikke skulle medføre noen realitetsendringer fra den tidligere landsskattelov på dette området må også det samme legges til grunn for sktl. § 5-15, første ledd bokstav j nr. 6.⁷⁵

⁷² Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 8.

⁷³ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

⁷⁴ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

⁷⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 13.

Ordlyden til tidligere skattelov av 1911 § 42, siste ledd "hans husstands fritidsarbeid" tilsier at også arbeid som utføres av de som bor sammen med skatteyteren vil være skattefritt. Arbeid som for eksempel ektefellen eller samboeren til skatteyter utfører på fritiden vil dermed ikke medføre skatteplikt. Det samme vil også gjelde barna til skatteyter da disse også må kunne sies å omfattes av husstanden så lenge de fortsatt bor hjemme. Dette taler for at så lenge vedkommende som utfører arbeidet tilhører samme husstand som skatteyter vil dette være skattefritt.

Bakgrunnen for at det ikke stilles krav om at skatteyter må utføre arbeidet for at det skal være skattefritt er trolig at det ofte vil være vanskelige å vite hvem av de som bor i boligen som har utført det aktuelle arbeidet. Det kan for eksempel være at det er flere som bor i boligen som bidrar med det de har mulighet til i tiden hvor de ikke er på arbeid eller eventuelt på skole. Kontrollhensynet tilsier derfor at alle i husstanden bør være omfattet av unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.

Også utfordringene med å verdsette arbeidet som blir utført vil være de samme enten det er skatteyter selv eller noen andre fra husstanden som utfører arbeidet, noe som tilsier at arbeid som andre enn skatteyter utfører, så lenge de tilhører samme husstand, bør være skattefritt.

Dessuten taler hensynet til forholdsmessighet sterkt for at også arbeid som skatteyterens ektefelle og eventuelle barn eller øvrig familie, som bor i husstanden, utfører bør være skattefritt. Det vil være lite hensiktsmessig for skattemyndighetene å bruke tid og ressurser på å kontrollere hvem av medlemmene i husstanden som utfører arbeidet da det vanligvis ikke vil være tale om betydelige beløp som er skattepliktig uansett. Etter dette vil også arbeid som blir utført av familien til skatteyter, så lenge de tilhører samme husstand, omfattes av unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.

Om det er et krav om at skatteyteren er eier for at unntaksbestemmelsen kommer til anvendelse ble også vurdert i Utv. 2006/1594. Spørsmålet var der om eiendom som skatteyter kort tid etter egeninnsatsen ville bli eier av var omfattet av unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Det var tale om deltakere i et Selvbyggerprosjekt i kommunen som bygget boliger som de, etter hvert som boligene ble ferdige, skulle bli eier av. Dersom deltakerne var omfattet av unntaket ville arbeidet de utførte ikke medføre skatteplikt.

Det følger av Finansdepartementets uttalelse at det kan i slike tilfeller få betydning om skatteyter har "[...] reelle, alternative sysselsettingsmuligheter" med tanke på hva som blir

ansett som fritidsarbeid eller ikke når skatteyster arbeider på egen bolig.⁷⁶ Videre uttrykker departementet at "[...] en del av deltakerne [...] ikke deltar i det ordinære arbeidsliv, men er vanskeligstilte stønadsmottakere som av ulike årsaker går på kommunale tiltak".⁷⁷ Det blir derfor lagt til grunn at disse deltakerne "[...] ikke alternativt kunne anvendt den aktuelle tiden for egeninnsats til andre inntektsbringende aktiviteter".⁷⁸ Departementet forstod prosjektet slik at skatteyternes fritidsarbeid vil være på det som i fremtiden vil være deres egne boliger.⁷⁹ Det ble uttrykk at også i tilfeller hvor skatteyteren vil "[...] forventes å overta [en eiendom] til eie eller leie innen rimelig tid etter egeninnsatsen" vil være tale om fritidsarbeid.⁸⁰ Etter dette kommer departementet til at skatteyteren ikke må eie eiendommen når arbeidet utføres for at det skal være tale om fritidsarbeid. Tilfeller hvor skatteyster leier bolig vil også være omfattet av unntaket.

Som tidligere gjennomgått i punkt 4.3.4 vil uttalelser fra Finansdepartementet vanligvis bli tillagt begrenset vekt, men på bakgrunn av hensynene som gjorde seg gjeldende og siden det var tale om kort tid før skatteyster ville bli eier av boligen må uttalelsen tillegges vekt. Det var dessuten en tolkning som var til gunst for skatteyster og man befinner seg på et område uten andre tunge kilder, noe som tilsier at uttalelsen fra Finansdepartementet bør tillegges vekt.

Etter dette vil eiendom som skatteyster kort tid etter egeninnsatsen vil bli eier av være omfattet av unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.

Det neste spørsmålet blir om unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 kommer til anvendelse på tilfeller hvor den ene ektefellen har boligen som særeie slik at den andre ektefellen arbeid på denne vil være skattefritt. Ektefellen som ikke har særeie vil på samme måte som eventuelle barn og øvrig familie som bor i boligen tilhøre husstanden, noe som tilsier at arbeid ektefellen uten særeie utfører vil være skattefritt. Særeie vil medføre at den ektefellen som har særeie skal beholde boligen ved en eventuell skilsmisse eller at barna til ektefellen med særeie skal arve boligen dersom vedkommende dør, men i det daglige har den ene ektefelles særeie ingen betydning. Dette taler for at unntaksbestemmelsen også skal gjelde for arbeid som ektefellen uten særeie utfører.

⁷⁶ Utv. 2006/1594.

⁷⁷ Utv. 2006/1594.

⁷⁸ Utv. 2006/1594.

⁷⁹ Utv. 2006/1594.

⁸⁰ Utv. 2006/1594.

Det som vil være annerledes for den ektefellen som ikke har særreie sammenlignet med barna som tilhører samme husstand som skatteyter vil være at barna kan få glede av en eventuell verdistigning ved en senere arv, men ektefellen uten særreie vil ikke få dette da boligen ved skilsmisse vil tilfalle ektefellen med særreie og barna til ektefellen med særreie dersom vedkommende dør.

Det er heller ikke noen garanti for at arbeidet som utføres vil medføre en verdistigning eller at barna til skatteyter har noe å arve ved skatteyers død, og dette kan dermed ikke tillegges stor vekt. Dersom skattemyndigheten skal kontrollere om det foreligger særreie må de fortolke ektepakten og dette vil bli for omfattende arbeid ved en eventuell kontroll. Hvem som har rådigheten over formuen bør dermed ikke være avgjørende. Dette tilsier at arbeid som ektefellen uten særreie utfører på ektefellens særreiebolig også omfattes av bestemmelsen forutsatt at ektefellen uten særreie bor i boligen.

Videre vil kontrollhensynet, utfordringene med å verdsette arbeidet som bli utført og hensynet til privatlivets fred gjøre seg gjeldende i samme grad for ektefellen uten særreie som for skatteyers barn eller øvrige familie som bor med skatteyter og det taler for at unntaket bør gjelder også slike tilfeller. Etter dette vil unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 også omfatte arbeid som ektefellen uten særreie utfører slik at dette vil være kunne utføres uten at det vil medføre skatteplikt.

4.5 Hva omfattes av begrepet "bolig"

Det neste spørsmålet blir hva som omfattes av "bolig" slik at arbeid på denne vil være skattefritt så lenge de øvrige vilkårene i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 er oppfylt. Ordlyden "bolig" tilsier stedet der man bor, det vil si oppholder seg og sover om natten. Både enebolig, småhus og leilighet vil være en "bolig". Også garasje og småhus i tilknytning til bolig vil omfattes av bestemmelsen etter ordlyden.

Forarbeidene til sktl. § 5-15 først ledd bokstav j nr. 6 gir uttrykk for at "Etter fast ligningspraksis regnes heller ikke som inntekt fritidsarbeid på hytte eller annet fritidsbygg. Dette er nå presisert i bestemmelsen."⁸¹ Etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 vil dermed også arbeid på "hytte" være skattefritt.

Det er ingen definisjon i sktl. § 5-15 først ledd bokstav j nr. 6 som gir uttrykk for hvordan "bolig" skal forstås og derfor må andre kilder benyttes for å belyse hva som trolig ligger i

⁸¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 54.

begrepet ”bolig”. Det følger av sktl. § 2-1 sjette ledd a) at ”Med bolig menes: boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten [...] ikke kan benyttes som bolig”. Videre følger det av sktl. § 2-1 sjette ledd b) at også ”enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig” skal anses som ”bolig”. Etter disse bestemmelsene er kjennetegnene på en ”bolig” at det er ”innlagt helårs vann og avløp”, men også den faktiske bruken kan få betydning for om boenheten blir ansett som bolig.⁸²

Forarbeidene til sktl. § 2-1 sjette ledd viser til at ”Med boenheter skulle forstås alle enheter som etter alminnelig oppfatning kan brukes til boligformål hele året, som f.eks. eneboliger, rekkehus, tomannsboliger, leiligheter i blokk, bygård eller leilighetskompleks m.v.”⁸³ I den nevnte bestemmelsen har skatteloven definert hva som anses som bolig og dette bør få stor betydning også for hva som omfattes av ”bolig” etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Dette tilsier at alle boenheter med innlagt vann og avløp og boenheter som blir benyttet som bolig vil være omfattet av unntaket.

Kontrollhensyn tilsier også at det må dreie seg om en bolig som faktisk blir benyttet for at det skal være tale om bolig. Det ville medført omfattende kontrollere dersom også boenheter som ikke er i bruk hadde vært omfattet av unntaket. Hensynet til forholdsmessighet taler også i samme retning.

Hensynet til rettferdighet tilsier også at det bør være den boenheten som faktisk blir benyttet som regnes som skatteyers ”bolig” og dermed omfattes av bestemmelsen. Ellers ville unntaksbestemmelsen blitt mer omfattende enn det som var tiltenkt.

På bakgrunn av dette bør boenheten som skatteyer benytter som bolig omfattes av ”bolig” vilkåret.

Spørsmålet blir deretter om boliger og hytter som bygges i den hensikt at de skal selges videre eller leies bort vil omfattes av unntaket i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Det følger av forarbeid til endringen av skattelov 1911 § 42, ellefte ledd, siste punkt at skattefriheten er ”begrenset til byggearbeid for eget boligbehov, og omfatter derfor ikke boligbygging med sikte på bortleie eller salg”.⁸⁴

⁸² Sktl. § 2-1 sjette ledd a og b.

⁸³ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) 2.6.2.3.

⁸⁴ Ot.prp. nr. 57 (1956) s. 9.

I Utv. 1995/1176 (Borgarting lagmannsrett) som gjaldt beskatning av fritidsarbeid på halvdel av tomannsbolig, hvor den aktuelle delen ble bygget med sikte på salg eller bortleie kom retten også til at arbeidet med den delen som ikke var skatteyters bolig var skattepliktig.⁸⁵ Det ble vist til at unntaket i sktl.§ 5-15 var ment til å gjelde ”direkte finansiering av egen bolig” mens slike ”indirekte former for finansiering [som det her var tale om] lå utenfor begrunnelsen” for unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.⁸⁶

Det er tale om en lagmannsrett som vanligvis ikke blir tillagt noe særlig vekt. Her har vi imidlertid uttalelser fra forarbeidene som tilsier det samme resultatet som lagmannsretten kom til og det er ikke andre tunge kilder som tilsier noe annet. Etter dette bør lagmannsrettens dom tillegges vekt. Etter dette vil boliger og hytter som bygges i den hensikt at de skal selges videre eller leies bort ikke falle inn under regelen om skattefritt fritidsarbeid på egen bolig.

4.6 Hva omfattes av begrepet ”verdi”?

Det må videre foreligge en ”verdi” for at arbeidet som er utført på fritiden skal være skattefritt. Spørsmålet blir da hva som anses for å være ”verdi” etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Ordlyden ”verdi” tilsier det beløpet som den aktuelle tjenesten ville kostet dersom en annen skulle utført det samme arbeidet. I dette tilfellet er det på det rene at arbeidet som utføres på skatteyters egen bolig har en verdi og vilkåret er dermed oppfylt.

⁸⁵ Utv. 1995/1176.

⁸⁶ Utv. 1995/1176.

5. Konklusjon og vurdering av Snekker Andersen-dommens betydning i dag

Arbeid på egen bolig som er utført i skatteytters fritid vil være skattefritt. For å avgjøre hva som vil være fritid i det aktuelle tilfelle må en ta utgangspunkt i normalarbeidsdagen i skatteytters yrke. Arbeid som blir utført i løpet av tiden som blir ansett som fritid vil følgelig være skattefritt, mens arbeid som er utført utover dette vil medføre skatteplikt. Det kan virke som det er en utvikling i retning av at det er mer fleksibelt hva som vil bli ansett som fritid, men det har foreløpig ikke vært til vurdering hos Høyesterett og hva som ville blitt resultatet i en slik sak er derfor usikkert.

Spørsmålet blir avslutningsvis om Snekker Andersen-dommens resultat i Rt. 1966 s. 1149 ville vært hensiktsmessig i dag. Dommen er fra 1966 og det er mye som har endret seg i arbeidslivet på over femti år, noe som tilsier at hva som anses som fritid i 1966 trolig vil være noe annet enn det som blir ansett som fritid i dag. Blant annet har flere fleksitid og dermed kan tilpasse og legge opp arbeidstiden mer slik de ønsker enn tidligere. Dette tilsier at vurderingen trolig hadde blitt annerledes i dag.

Videre er det mange som kan arbeide på telefon og datamaskin og ettersom det forventes i stadig større grad at man er tilgjengelig også utover arbeidstid vil det dermed ofte ikke ha like stor betydning som før med tanke på når på døgnet arbeidet blir utført. Dette fører til at skillet som tidligere var mellom arbeid og fritid vil være betydelig mindre i dag. Det vil muligens også medføre at det vil være vanskeligere å ha et fast utgangspunkt for vurderingen av hva som skal anses for å være fritid i den aktuelle yrkesgruppen, noe som peker i retning av at utviklingen hadde ført til at utgangspunktet for vurderingen i dag ville vært noe annet.

Dessuten er det noen som arbeider ekstremt mye i perioder for dermed å ta fri fra arbeid i en lengre periode for å bygge bolig eller hytte. Dersom man skulle vurdert etter samme utgangspunkt som dommen, ville slikt arbeid være skattepliktig. Det vil trolig ikke være rasjonelt at slikt arbeid skal være skattepliktig i tilfeller hvor skatteyster har mulighet til å arbeide på denne måten. Dette tilsier at vekten til dommen bør begrenses.

Dette støttes også av BFU2004-84 hvor, som nevnt tidligere, det ble visst til at dersom tiden man avspaserte var en følge av ”naturlige svingninger i bedriften”, ville avspaseringstiden være skatteytters fritid.⁸⁷ Det ble vist til at man ved variasjon av arbeidsmengde ikke kunne ”operere med normalarbeidsdager når arbeidsåret sees under ett.” Uttalelsen åpner dermed for

⁸⁷ BFU 2004-84.

at det i mange yrker ikke lenger er fastsatt arbeidstid fra kl.8-16 og at det da blir vanskelig å vurdere hva som er fritid ut i fra normalarbeidsdagen. Finansdepartementet er dermed mer fleksibel i sin tilnærming. Dersom det er store variasjoner for hva som er arbeidsdagen i det yrket vil det også være vanskelig å fastsette et fast utgangspunkt for vurderingen. Dette taler for at dommens rekkevidde bør begrenses i dag.

Uttalelsen fra Finansdepartementet er en moderne uttalelse fra 2004. Den gir uttrykk for fleksibilitet og er mer tilpasset slik arbeidslivet er for mange i dag. Dette kan tilsi at vurderingen i dag hadde blitt annerledes.

Ettersom det har skjedd store endringer i arbeidslivet siden resultatet i dommen ble avsagt og det i dag vil være utfordringer med å ha et fast utgangspunkt å beregne fritiden ut i fra kan det peke i retning av at vi kanskje i dag heller burde legge vekt på det individuelle istedenfor å legge vekt på hva som er vanlig for den aktuelle yrkesgruppen. Ved å legge vekt på det individuelle vil skatteyters vurdering av hva som vil være fritiden hans få større betydning enn hva som vil være vanlig for yrkesgruppen, som var det Høyesterett brukte som utgangspunkt for vurderingen i Snekker Andersen-dommen. Dette taler for at dommens rekkevidde bør begrenses.

Hensynet til rettferdighet er imidlertid viktig på skatterettens område og dette tilsier at en ikke kan godta store forandringer med tanke på hva som er normalt i det aktuelle yrket fordi det fortsatt er lønnsinntakere som ikke vil ha en slik mulighet til å flytte arbeidstiden for eksempel til en helt annen tid på døgnet slik tilfellet var i Snekker Andersen-dommen. Det tilsier at man bør ha noen form for rammer for hva som bør anses som fritidsarbeid.

Skattelovens har en skarpt skille for hva som vil være arbeid og hva som vil være fritid. Når det som følge av utviklingen i arbeidslivet er vanskeligere å avgjøre hva som er fritid og hva som vil være arbeid vil det medføre at det blir vanskeligere å praktisere regelen.

Det vil også være større risiko for utnyttelse av systemet dersom det blir for fritt for skatteyterne å vurdere hva som vil være fritiden deres. Utfordringene det ville skapt med tanke på kontroll og hensynet til likhet tilsier at det bør være noen fastsatte utgangspunkt for hva som anses som fritid i den aktuelle næringen.

Lovgiver har også i utgangspunktet ilagt skatteplikt for slikt arbeid og når unntaksbestemmelsen begrenset til kun de tilfellene hvor det er tale om "fritidsarbeid" tilsier

dette at det skal en del til for at arbeidet ikke skal medføre skatteplikt. Dette tilsier også at det ikke bør være for fritt med tanke på hva som skal anses som fritid.

Litteraturliste

Litteratur

Fallan Lars, *Innføring i skatterett 2018-2019*, 36. utgave, Oslo 2018

Skaar Arvid Aage, *Skatterett del I*, 8. utgave, Oslo 1990

Wyller Christian Fr., Hærem Axel, *Boligrett*, 4. rev. utgave, Stavanger 2000

Zimmer Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Oslo 2018

Lov- og forarbeidsregister

Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)(opphevet)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Ot.prp. nr.57 (1956) Om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911 m. fl.

Ot.prp. nr.86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) Om lov om endringer i skatteloven m.m

Høyesterettspraksis

Rt. 1966 s. 1149 Snekker Andersen

Rt.1958 s. 583 Hagerup

Utvalget (Dommer, uttalelser, m.v. i skattesaker og skattespørsmål)

Utv. 1983/347

Utv. 1992/261

Utv. 1995/1176 Borgarting Lagmannsrett

Utv. 1997/676

Utv. 2006/1594

Øvrige kilder

BFU 2004-84