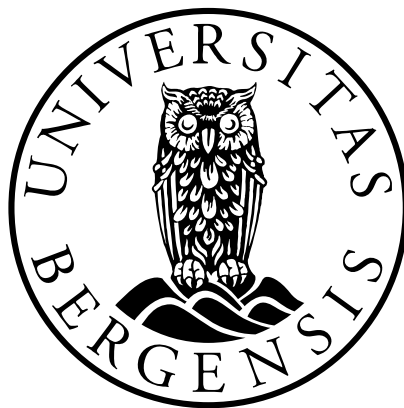


# Det skatterettslige virksomhetsbegrepet

- *Særlig om kravet til økonomisk karakter i lys  
av HR-2022-2404-A (Ramme Gård)*

Kandidatnummer: **207**

Antall ord: **14625**



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

**10. mai 2024**

## Innholdsfortegnelse

1	Fremstillingens rammer .....	5
1.1	Innledning.....	5
1.2	Tema, problemstilling og relevant litteratur .....	6
1.3	Økonomisk karakter: det grunnleggende vurderingstemaet .....	7
1.4	Overskuddsevne: Hva menes med uttrykket og hvorfor er uttrykket knyttet til virksomhetsbegrepet?.....	8
1.5	Hvilke reelle hensyn stod sentralt i <i>Ramme Gård</i> -saken? .....	10
2	Mål, hensyn og prinsipper i det norske skattesystemet.....	13
2.1	Innledning.....	13
2.2	Omfordeling av inntekt og formue: Effektivitet og fordeling .....	14
2.3	Finansiering av offentlige tjenester: provenyhensynet .....	16
3	Det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet før og etter <i>Ramme Gård</i> -dommen .....	18
3.1	Innledning.....	18
3.2	De sentrale prejudikatene: <i>Vister</i> (Rt-1965-1159), <i>Ringnes</i> (Rt-1985-319) og <i>Kjønig</i> (Rt-1995-1422) 18	
3.3	Hvilke usikkerhetslementer ved innholdet av virksomhetsvurderingen forelå forut for avsigelsen av <i>Ramme Gård</i> ? .....	21
3.4	Er overskuddsevne et generelt vilkår ved virksomhetsvurderingen etter avsigelsen av <i>Ramme Gård</i> ? 25	
3.5	Hvilke elementer er bestemmende for intensiteten på overprøvingen som skattemyndighetene kan tillate seg etter avsigelsen av <i>Ramme Gård</i> ? .....	27
3.6	Hva er rettsstilstanden vedrørende kapitalavkastningskravet? .....	29
3.7	Er det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet og det mva-rettslige næringsdrivende-vilkåret synonyme? .....	32
3.8	I hvilken grad kan etiske hensyn ha betydning for virksomhetsbegrepet og vurderingen av overskuddsevne? .....	34
4	Rettsstilstanden etter <i>Ramme Gård</i> i lys av grunnleggende målsetninger ved skattesystemet .....	38
4.1	Innledning.....	38
4.2	Hvordan står rettsstilstanden seg i lys av fordelingshensynet? .....	38
4.3	Hvordan står rettsstilstanden seg i lys av effektivitet- og provenyhensynet?.....	40

4.4	Tankeeksperiment: Seriegründeren Peder Ås .....	42
4.5	Hva er den mest hensiktsmessige rettsregelen for vurderingen av økonomisk karakter etter virksomhetsbegrepet <i>de lege ferenda</i> og <i>de lege lata</i> ? .....	45
5	Avsluttende refleksjoner .....	50

# **1 Fremstillingens rammer**

## **1.1 Innledning**

Den 19. desember 2022 avsa Høyesterett dommen HR-2022-2404-A. Saken gjaldt spørsmål om gyldigheten av et skattevedtak som skattemyndighetene hadde fremmet mot

enkeltpersonforetaket til skatteyder Petter Olsen for ligningsårene 2012 til 2016.<sup>1</sup> Vedtaket gikk i korthet ut på at Olsen verken fikk adgang til å fradragføre utgiftene ved driften av hotell- og museumsanlegget Ramme Gård som kostnader tilknyttet inntektserverv etter skatteloven § 6-1 eller adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift i forbindelse med driften av anlegget etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Bakgrunnen for skattevedtaket var at skattemyndighetene la til grunn at Ramme Gård verken oppfylte det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet eller det merverdiavgiftsrettslige «næringsdrivende»-vilkåret.<sup>2</sup> Et sentralt tolkningsspørsmål i høyesterettsdommen var betydningen av overskuddsevnen til aktiviteten ved vurderingen av om aktiviteten kvalifiserte som skatte- og avgiftsrettslig næringsvirksomhet, samt hvilke elementer som skal inngå i en vurdering av om overskuddsevne foreligger. Resultatet av dommen ble at skattevedtaket ble erklært gyldig av Høyesterett, slik at enkeltpersonsforetaket til Petter Olsen verken fikk adgang til inntektsskatterettslig fradragføring av utgiftene ved driften eller adgang til fradragføring av inngående merverdiavgift ved innkjøp av driftsmidler tilknyttet hotell- og museumsaktiviteten.

## 1.2 Tema, problemstilling og relevant litteratur

Temaet for fremstillingen er det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet. Problemstillingene som fremstillingen skal behandle, er for det første hva som er rettstilstanden for virksomhetsbegrepet etter avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen, og for det andre i hvilken grad denne rettstilstanden er forenlig med de grunnleggende målsetningene og hensynene bak skattesystemet. Fremstillingen avgrenser seg i utgangspunktet mot merverdiavgiftretten. Merverdiavgiftrettslige spørsmål stod imidlertid helt sentralt i *Ramme Gård*-dommen. Fremstillingen vil derfor ha visse berøringspunkter til merverdiavgiftretten der det anses naturlig og nødvendig å se inntektsskatteretten i sammenheng med merverdiavgiftretten.<sup>3</sup> Videre inneholder *Ramme Gård*-dommen enkelte uttalelser som vedrører skattelegging av kapitalinntekt. Utover å understreke at Høyesterett gir uttrykk for at kravet om objektiv overskuddsevne også gjelder for rett til fradrag for pretenderende

---

<sup>1</sup> HR-2022-2404-A (avsnitt 2)

<sup>2</sup> Jf. hhv. sktl. § 5-1 og mval. § 2-1

<sup>3</sup> Se særlig punkt 3.7 av fremstillingen

kapitalinntekt, avgrenser fremstillingen seg mot inntektsskatterettslige spørsmål som vedrører kapitalinntekt.<sup>4</sup>

*Ramme Gård*-dommen har naturlig nok generert mye interesse i det skatterettslige fagmiljøet. Dommen er delvis kontroversiell. I løpet av det snaut halvannet året som har gått siden domsavsigelsen, har det blitt publisert to omfattende artikler om *Ramme Gård*-dommen og dens betydning for rettstilstanden i *Skatterett – Tidsskrift for skatt og avgift*.<sup>5</sup> Artikkelen «Kravet til økonomisk karakter i skatte- og merverdiavgiftretten – særlig om subjektive forhold og prøvingsintensitet» er forfattet av Henrik Skar og ble publisert i 2023, mens artikkelen «Ramme-saken – analyse, kritisk vurdering og forslag» ble publisert i februar 2024 og er forfattet av Fredrik Zimmer og Anders Mikelsen.<sup>6</sup> Videre har advokat Harald Hauge publisert en mindre artikkel om tematikken i *Tidsskrift for forretningsjus* med tittelen «Skatterett: Høyesteretts dom i Ramme Gård-saken».<sup>7</sup> Samtlige av de nevnte artikkelforfatterne er anerkjente eksperter på det skatte- og avgiftsrettslige rettsområdet. Det vil bli referert til synspunkter fra de nevnte artiklene fortløpende i denne fremstillingen.

### 1.3 Økonomisk karakter: det grunnleggende vurderingstemaet

Den grunnleggende bestemmelsen for skattelegging av *alminnelig inntekt* i det norske skattesystemet er skatteloven § 5-1. Bestemmelsens første ledd har følgende ordlyd: «[s]om skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente». Det underliggende rettslige spørsmålet i *Ramme Gård*-dommen var hvorvidt inntektene som hotell- og museumsdriften genererte skulle betegnes som «fordel vunnet ved (..) virksomhet», jf. sktl. § 5-1 første ledd. I forlengelsen av dette grunnleggende

---

<sup>4</sup> Avsnitt 96

<sup>5</sup> I tillegg til artiklene som nevnes, har Hilde Gamkinn publisert en artikkel vedrørende HR-2022-2404-A i det nevnte tidsskriftet. Se Gamkinn, Hilde, «Høyesterettsavgjørelsen Ramme Eiendom: om fradrag for skatt og mva., samt overskuddsevne», i *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift* 2023/1, s. 52-70. Nevnte artikkel har imidlertid preg av å være en deskriptiv gjennomgang av HR-2022-2404-A (Ramme Gård) og vil ikke stå sentralt i denne fremstillingen.

<sup>6</sup> Skar, Henrik, «Kravet til økonomisk karakter i skatte- og merverdiavgiftretten – særlig om subjektive forhold og prøvingsintensitet», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift* 2023/2, s. 87-109  
Zimmer, Fredrik og Mikelsen, Anders, «Ramme-saken – analyse, kritisk vurdering og forslag», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift* 2024/3-4, s. 140-185

<sup>7</sup> Hauge, Harald, «Skatterett: Høyesteretts dom i Ramme Gård-saken», *Tidsskrift for forretningsjus* 2023/1, s. 97-108

spørsmålet oppstod problemstillingen om hvorvidt Ramme Gård skulle anses som en «virksomhet».

En naturlig språklig forståelse av begrepet «virksomhet» gir anvisning på en aktivitet som foretas mot betaling fra mottakeren. Etter vanlig språkbruk brukes uttrykket «virksomhet» synonymt med uttrykk som bedrift og foretak, selv om det finnes visse nyanseskjeller mellom meningsinnholdene av disse uttrykkene. Uttrykket «virksomhet» er ikke legaldefinert i skatteloven eller annen lovgivning. Som Høyesterett påpeker, er imidlertid innholdet i virksomhetsbegrepet kommentert i forarbeidene til skatteloven.<sup>8</sup> Av forarbeidene fremgår det at hvorvidt skatteyterens aktivitet kvalifiserer som en «virksomhet», beror på en vurdering hvor tre elementer er særlig sentrale.<sup>9</sup> Disse tre elementene er (i) at aktiviteten er av et visst omfang og er av en viss varighet, (ii) at aktiviteten må være utøvet for skatteyterens regning og risiko, og (iii) at aktiviteten har økonomisk karakter.

I *Ramme Gård*-saken var det uomtvistet at hotell- og museumsdriften var av tilstrekkelig omfang og varighet for å kvalifisere som en virksomhet, samt at driften ble drevet for Petter Olsens egen regning og risiko. Det problematiske elementet var imidlertid hvorvidt Ramme Gård hadde den nødvendige økonomiske karakteren til å kvalifisere som en virksomhet. Spørsmålene om hvorvidt Ramme Gård hadde overskuddsevne, og hvorvidt overskuddsevne er et generelt krav, oppstod i relasjon til det overordnede vurderingstemaet om hvorvidt aktiviteten hadde den tilstrekkelige økonomiske karakter for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet.

#### **1.4 Overskuddsevne: Hva menes med uttrykket og hvorfor er uttrykket knyttet til virksomhetsbegrepet?**

Uttrykket «overskuddsevne» går igjen som en rød tråd gjennom hele fremstillingen. Det er viktig å merke seg at vurderingen av om overskuddsevne foreligger er en *hypotetisk* vurdering. Vurderingen knytter seg til om det er en rimelig mulighet for at aktiviteten vil gi overskudd innenfor en tidsramme på noen år.<sup>10</sup> Førstvoterende antydte at tidsrammen som

---

<sup>8</sup> Avsnitt 50

<sup>9</sup> Ot.prp.nr.86 (1997–1998) side 48

<sup>10</sup> Avsnitt 109



skulle anlegges i *Ramme Gård*-saken, var 10 år fra anskaffelsestidspunktet.<sup>11</sup> Hvilken tidsramme som skal anlegges, beror i alle tilfeller på en konkret vurdering hvor hvilken bransje aktiviteten vedrører virker å være det mest sentrale elementet.<sup>12</sup> Målestokken for overskuddsevnevurderingen er en rasjonell økonomisk aktør og vurderingen skal foretas med utgangspunkt i objektive kriterier.<sup>13</sup> Det kan f.eks. tenkes at en bedrift som går konkurs ville ha oppfylt kravet om overskuddsevne etter en objektiv vurdering dersom denne vurderingen hadde blitt foretatt på tidspunktet da bedriften ble opprettet og den opprinnelige investeringen i forretningsideen ble foretatt. At bedriften viste seg å gå konkurs, kan f.eks. ha kommet av at den bedriftsøkonomiske styringen av bedriften har vært mangelfull, eller at uforutsette ytre hendelser har påvirket etterspørselen etter det aktuelle produktet som bedriften selger. Et nylig og godt eksempel på en slik uforutsett ytre hendelse er Covid-19-pandemien, ettersom pandemien resulterte i at etterspørselen etter hotell- og museumstjenester, som *Ramme Gård*-dommen vedrørte, ble betydelig redusert i flere år.

Selve vurderingen av om overskuddsevne foreligger, er i utgangspunktet av en bedriftsøkonomisk art. Overskudd vil foreligge på det tidspunktet hvor den aktuelle aktiviteten generer nettoinntekt. Dette innebærer for det første at bruttoinntektene som aktiviteten genererer er høyere enn driftskostnadene, herunder lønnsutgifter, strømudgifter o.l. Kravet om overskuddsevne betinger *ikke* at den samlede investeringen i den aktuelle aktiviteten har generert en netto avkastning, all den tid det er lite rom for å trekke inn akkumulert underskudd i overskuddsevnevurderingen.<sup>14</sup> Det sentrale ved overskuddsevnevurderingen er at aktiviteten generer nettoinntekter som blir gjenstand for beskatning, og *ikke* hvorvidt aktiviteten har vært en lønnsom investering for den aktuelle skatteyteren. I *Ramme Gård*-saken la Høyesterett også til grunn at verdiforringelse som følge av slit og elde på hotell- og museumsbygningene måtte inngå i den bedriftsøkonomiske vurderingen av når et hypotetisk overskudd vil foreligge.<sup>15</sup> Denne avskrivingsatsen ble satt til 2 prosent.<sup>16</sup> I tillegg oppstilte Høyesterett et krav om avkastning på den investerte egenkapitalen i *Ramme Gård*-prosjektet.<sup>17</sup> Dette kapitalavkastningskravet ble satt til 4 prosent av den investerte

---

<sup>11</sup> Avsnitt 144

<sup>12</sup> Avsnitt 143

<sup>13</sup> Avsnitt 109

<sup>14</sup> Op. cit.

<sup>15</sup> Avsnitt 131-135

<sup>16</sup> Avsnitt 135

<sup>17</sup> Avsnitt 116-130, se nærmere om tematikken under punkt 3.6

egenkapitalen.<sup>18</sup> Videre la Høyesterett til grunn at fremtidig verdistigning på bygningsmassen og den faste eiendommen *ikke* kunne inngå i den bedriftsøkonomiske vurderingen, ettersom det ikke forelå objektive holdepunkter for at salg av eiendommen var en del av driftsopplegget til Ramme Eiendom.<sup>19</sup>

Den bedriftsøkonomiske vurderingen av *når* overskuddsevne ville foreligge for *Ramme Gård*, kan formuleres som følgende ligning:<sup>20</sup>

$$\begin{aligned} & \textit{Generert bruttoinntekt} > \textit{Driftskostnader} + \textit{Avskrivning for} \\ & \textit{verdiforringelse (Oppføringskostnadene for bygningene * 0,02)} + \\ & \textit{Kapitalavkastningskravet (Investert egenkapital * 0,04)} \end{aligned}$$

Hva gjelder *hvorfor* kravet om overskuddsevne er knyttet til virksomhetsbegrepet, så er det naturlig å understreke at alminnelig inntekt etter sktl. § 5-1, herunder virksomhetsinntekt, er et *netto* inntektsbegrep. Dersom skatteyderens inntekt kategoriseres som virksomhetsinntekt, så skal skatteyderen få fradrag for alle kostnader som har den nødvendige tilknytningen til inntektsvervet etter sktl. § 6-1. At det er en nær sammenheng mellom overskuddsevnen til en aktivitet og at en aktivitet har preg av å være en virksomhet, er naturlig. Et overskudd er en forutsetning for at aktiviteten skal kunne sette skatteyderen i en skatteposisjon hvor vedkommende skattes for virksomhetsinntekt. En bedrift som ikke har overskudd vil ikke bli skattlagt for virksomhetsinntekt, all den tid det ikke vil foreligge netto virksomhetsinntekt å skattlegge.

## 1.5 Hvilke reelle hensyn stod sentralt i *Ramme Gård*-saken?

At virksomhetsinntekt er et netto inntektsbegrep, er essensielt å ha med seg for å forstå *Ramme Gård*-saken. Petter Olsen hadde høye inntekter fra andre inntektskilder enn driften av *Ramme Gård*, herunder løpende aksjeutbytter fra en omfattende aksjeportefølje. Hvis *Ramme Gård*-driften hadde blitt ansett som en skatterettslig virksomhet, så ville Olsen kunne fradragsføre utgiftene ved etableringen og driften av *Ramme Gård*. Forutsatt at de

---

<sup>18</sup> Avsnitt 130

<sup>19</sup> Avsnitt 138

<sup>20</sup> Høyesterett la til grunn at ligningen tidligst ville være oppfylt i 2046, jf. avsnitt 148.

fradragsberettigede utgiftene beløp seg på 1 milliard NOK, ville den neste milliard som Petter Olsen ervervet gjennom utbytter fra aksjeporteføljen sin ikke blitt skattlagt.

Konsekvensen av at Ramme Gård hadde fått status som «virksomhet», ville bli at staten led et hypotetisk provenytnap som følge av at inntektene som Olsen ervervet opp til beløpet som han ville hatt rett til å fradragsføre, ikke ville bli skattlagt.<sup>21</sup> Dette var et sentralt reelt hensyn ved behandlingen av *Ramme Gård*-saken.

Et alternativ for Petter Olsen hadde vært å organisere driften av Ramme Gård som et aksjeselskap og ikke et enkeltpersonforetak. Aksjeselskapsloven oppstiller ikke et absolutt krav om at vinningsformålet skal være det mest fremtredende elementet ved en aktivitet for at aktiviteten skal kunne organiseres som et aksjeselskap.<sup>22</sup> Et aksjeselskap er imidlertid et selvstendig skattesubjekt, mens et enkeltpersonforetak ikke er et selvstendige skattesubjekt og inntektene fra et enkeltpersonforetak blir skattlagt på et vis som er nær parallell med arbeidsinntekt.<sup>23</sup> En viktig årsak til hvorfor Olsen valgte å organisere driften som et enkeltpersonforetak, var sannsynligvis nettopp adgangen til å fradragsføre utgiftene ved aktiviteten på Ramme Gård opp mot kapitalinntektene fra aksjeporteføljen sin. Ettersom et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, så ville han ikke hatt en tilsvarende mulighet til å fradragsføre utgiftene ved Ramme Gård opp mot aksjeinntektene sine dersom han hadde organisert driften som et aksjeselskap.

Konsekvensen av at Ramme Gård hadde oppfylt det merverdiavgiftrettslige «næringsdrivende»-begrepet, og slik befunnet seg innenfor merverdiavgiftpliktig område, ville muligens blitt mer kvalifisert for staten enn tilfellet var for det inntektsskatterettslige aspektet ved saken.<sup>24</sup> En næringsdrivende skatteyter som bedriver aktivitet som er mva-pliktig, har en også parallell rett til å få fradragsført inngående merverdiavgift.<sup>25</sup> Når utgiftene ved en mva-pliktig aktivitet overstiger de mva-pliktige inntektene som aktiviteten genererer, så vil staten lide et netto provenytnap. I *Ramme Gård*-saken var faren for at staten ville lide et netto provenytnap gjennom mva-systemet særlig fremtredende, ettersom det var en kvalifisert

---

<sup>21</sup> Uttrykket «staten» benyttes som fellesbetegnelse på skattekreditorer. Det mest presise uttrykket er imidlertid sannsynligvis «det offentlige», ettersom både kommuner og staten kan være skattekreditorer.

<sup>22</sup> Jf. aksjeloven § 1-1

<sup>23</sup> Jf. sktl. § 1-1 (1) som fastsetter at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, samt sktl. § 12-10 som fastsetter at inntekt fra ENK er personinntekt. Det beregnes trinnskatt på personinntekt, jf. sktl. § 12-1.

<sup>24</sup> Se nærmere om problemstillingen under punkt 3.6

<sup>25</sup> Jf. mval. § 8-1

diskrepans mellom driftsutgiftene og det kommersielle potensialet ved hotell- og museumsanlegget. Denne mulige konsekvensen ble under domstolsbehandlingen av saken omtalt som en form for *subsidierring*.<sup>26</sup> Uttrykket subsidierring betegner overføringer fra offentlige myndigheter til private næringsdrivende.<sup>27</sup> Den alminnelige bruken av uttrykket subsidierring knytter seg til direkte eller indirekte overføringer fra offentlige myndigheter, som foretas på bakgrunn av et bevisst forsett fra offentlige myndigheter om å tilgodese mottakeren av subsidierringen. Mediebransjen i Norge er eksempelvis gjenstand for indirekte subsidierring gjennom mva-systemet, all den tid omsetning av aviser er fritatt for merverdiavgift, men mediebedrifter likevel har adgang til å fradragføre *inngående* merverdiavgift.<sup>28</sup>

Situasjonen som Ramme Gård-saken aktualiserte, hvor den næringsdrivende aktøren potensielt ville motta netto overføringer fra staten gjennom mva-systemet, kan neppe betegnes som tradisjonell subsidierring, ettersom overføringen ikke ville ha vært foranlediget av et forsett hos staten om å berike mottakeren. Situasjonen vil imidlertid i det ytre bære preg av å utgjøre en subsidierring. Det som gjorde den konstruerte subsidierringssituasjonen i *Ramme Gård*-saken særlig betent, var at omfattende egenkapitalfinansiering er en forutsetning for å komme i en slik nettomottakerposisjon gjennom mva-systemet. Dersom prosjektet hadde vært finansiert ved lånt kapital med løpende rentekostnader, så ville det ikke ha vært en så betydelig diskrepans mellom den investerte kapitalen og det kommersielle potensialet ved prosjektet. Poenget er at denne konstruerte subsidierringen gjennom mva-systemet var foranlediget av at Petter Olsen rådet over betydelig egenkapital. Realiteten av situasjonen ville ha blitt en netto overføring av skatteproveny, som typisk betegnes som «fellesskapets midler», til en svært formuende person. Denne betente effekten var et sentralt reelt hensyn i saken.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Se dommen i lagmannsretten (LB-2020-185144-2), punkt 5 «Kapitalkostnad og avkastningskrav»

<sup>27</sup> Stoltz, Gerhard, «subsidierring», Store norske leksikon, <https://snl.no/subsidierring>, sist oppdatert 14. september 2022, (hentet 9. mai 2024)

<sup>28</sup> Jf. mval. §§ 6-1 og 8-1

<sup>29</sup> Se HR-2022-2404-A (avsnitt 80). Se også punkt 3.7 og 4.2

## 2 Mål, hensyn og prinsipper i det norske skattesystemet

### 2.1 Innledning

For å foreta en skatterettslig analyse slik denne fremstillingen tar sikte på, er det nødvendig å se hen til de grunnleggende mål, hensyn og prinsipper som det norske skattesystemet er tuftet på. Skatterett og samfunnsøkonomi er *ikke* adskilte størrelser. Det er snarere mer hensiktsmessig å betegne skatterett og samfunnsøkonomi som to aspekter av den samme helheten: skattesystemet. De enkelte skatterettslige rettsreglene, herunder innholdet i det skatterettslige virksomhetsbegrepet, kan ikke analyseres og problematiseres fullverdig uten å bli plassert inn i en større samfunnsøkonomisk sammenheng.

Den mest oppdaterte gjennomgangen av målsetningene bak det norske skattesystemet er å finne i NOU 2022:20 (*Et helhetlig skattesystem*). Mandatet til utvalget var å foreta en helhetlig gjennomgang av det gjeldende norske skattesystemet og foreslå endringer som skulle bidra til å styrke norsk privat eierskap, samt produktivitetsveksten og konkurransekraften i den norske økonomien.<sup>30</sup> Samtlige av utvalgsmedlemmene var anerkjente eksperter på det norske skattesystemet.<sup>31</sup> Utvalget foreslo bl.a. å innføre skatt på fordelen av å bo i egen bolig, samt å avvikle fritak og satsreduksjon for visse varer og tjenester etter mva-systemet.<sup>32</sup> Forslagene til utvalget ble imidlertid møtt med politisk motstand på tvers av det politiske spekteret i Norge, og utredningen ble ikke videreført som en stortingsmelding.<sup>33</sup> Selv om den praktiske rekkevidden av utvalget sine forslag neppe blir

---

<sup>30</sup> NOU 2022:20 kap. 2.1 s. 34

<sup>31</sup> NOU 2022:20 kap. 2.2 s. 37

<sup>32</sup> NOU 2022:20 se kap. 1.9 om boligslett og kap. 1.10 om mva

<sup>33</sup> Se Rydje, Ole Magnussen, «Regjeringen legger skatteutvalget i skuffen», *Dagens Næringsliv*, 10. mai 2023, <https://www.dn.no/politikk/trygve-slagsvold-vedum/skatt/skatteutvalget/regjeringen-legger-skatteutvalget-i-skuffen/2-1-1448833> samt representantforslag fra Høyre-politikere om supplerende utredning av skatteutvalgets forslag til skattlegging av bolig og fast eiendom, Dokument 8:214 S (2022–2023).

stor, så gir kapittel 5 av utredningen om *Mål, prinsipper og hensyn i skattepolitikken* en oppdatert gjennomgang av de grunnleggende målsetningene og hensynene ved det norske skattesystemet. Utvalget legger til grunn at hovedmålene bak skattesystemet er tredelt: (i) å finansiere offentlige utgifter, (ii) å omfordele inntekt og formue, og (iii) å korrigere markedssvikt.<sup>34</sup> I det følgende vil disse hovedmålene bli redegjort for og analysert nærmere. Tyngden av fremstillingen ligger på de to førstnevnte målsetningene.

## 2.2 Omfordeling av inntekt og formue: Effektivitet og fordeling

Et grunnleggende premiss i samfunnsøkonomisk teori er at skattelegging er førende for skatteyternes atferd.<sup>35</sup> Skattesubjektene tilpasser aktivitetene sine på et vis som gir den laveste skattebyrden. At skattesubjektene innretter sine disposisjoner etter skattebyrde og ikke økonomisk profitt, gir et samfunnsøkonomisk effektivitetstap. For å minimere det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet av skatteleggingen, opereres det med et skatterettslig *nøytralitetshensyn*.<sup>36</sup> At skattesystemet er nøytralt, innebærer at ulike former for økonomisk kapital skattlegges likt, uavhengig av juridisk organisasjonsform. I et kapital- og organisasjonsnøytralt skattesystem skal skattebyrden for to identiske nominelle inntekter skattlegges etter en lik skatterate, selv om de aktuelle inntektene stammer fra ulike inntektskilder og juridiske organisasjonsformer. I et skattesystem som er fullt ut kapital- og organisasjonsnøytralt, skal i utgangspunktet en arbeidsinntekt på 1 million NOK og en tilsvarende kapitalinntekt generert gjennom et AS, som tilfaller en privatperson, skattlegges etter identiske skatterater. Poenget med nøytralitetshensynet er å forebygge avvik mellom det samfunnsøkonomisk gunstige handlingsalternativet og det skattemessig gunstige handlingsalternativet for den enkelte skatteyder, for slik å minimere det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet som skatteleggingen medfører.

Det er alminnelig antatt i skatteøkonomisk teori at *koppskatt* er skatteleggingsmetoden som gir det laveste samfunnsøkonomiske effektivitetstapet.<sup>37</sup> Med koppskatt menes en skattemetode hvor enhver skatteyder betaler det tilsvarende nominelle beløpet i skatt, uten

---

<sup>34</sup> NOU 2022:20 kap. 5.2 s. 82

<sup>35</sup> NOU 2022:20 kap. 5.3.3. s. 83

<sup>36</sup> Op. cit.

<sup>37</sup> NOU 2022:20 kap. 5.3.5 s. 85

hensyn til den individuelle økonomiske situasjonen til skatteyteren.<sup>38</sup> Når skattebyrden er identisk uavhengig av økonomisk situasjon, påvirker ikke skattleggingen den økonomiske atferden til skatteyterne på noe vis. Resultatet blir en skattelegging av samfunnet som gir minst tenkelig samfunnsøkonomisk effektivitetstap. Ankepunktet mot koppskatt som skatteleggingsmetode er imidlertid de manglende fordelingssegenskapene ved slik skattelegging.<sup>39</sup>

Slik utvalget understreker må hensynet til å minimere det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet sees i sammenheng med fordelingssegenskapene som skattesystemet skal inneha.<sup>40</sup> En grunnleggende målsetning ved det norske skattesystemet er som nevnt å omfordele de økonomiske verdiene i samfunnet. Det er allmenn politisk enighet om at inntektsforskjellene mellom skatteytere i Norge skal utjevnes gjennom beskatning, slik at de *netto* inntektsforskjellene er mindre enn de *brutto* inntektsforskjellene. Skattesystemet virker omfordelene i både direkte og indirekte forstand.<sup>41</sup> Trinnskatt på personinntekt er utformet med progressive skattesatser ettersom inntekten øker, hvilket gir en *direkte* omfordelene effekt.<sup>42</sup> Videre virker de allment tilgjengelige offentlige tjenestene *indirekte* omfordelene, all den tid slike universelle tjenester finansieres gjennom beskatning. Skatteyterne har som utgangspunkt lik rett på offentlige tjenester uavhengig av innbetalt skatt.

Fordelingselementet i skattesystemet manifesterer seg i følgende grunnleggende skatterettslig prinsipp: skatteevneprinsippet.<sup>43</sup> Prinsippet går i korthet ut på at skattebyrden til den enkelte skatteyter må avpasses etter vedkommende sin evne til å bære skattebyrden. Hvis skatteyterens skatteevne blir redusert, må skattebyrden nedjusteres tilsvarende. Motsatt må skattebyrden oppjusteres hvis vedkommende sin skatteevne økes. Skatteevneprinsippet gjør seg gjeldende i en *horisontal* og i en *vertikal* forstand. For det første skal skattesystemet etterstrebe horisontal likhet, hvilket vil si at skatteytere med tilsvarende skatteevne blir skattlagt likt. For det andre skal skatteevneprinsippet etterstrebe vertikal likhet, slik at

---

<sup>38</sup> Aarbakke, Magnus, «koppskatt», *Store norske leksikon*, <https://snl.no/koppskatt>, sist oppdatert 7. november 2022, (hentet 9. mai 2024)

<sup>39</sup> Se NOU 2022:20 kap. 5.3.5. s. 85

<sup>40</sup> Se NOU 2022:20 kap. 5.3.1. s. 82

<sup>41</sup> NOU 2022:20 kap. 5.3.4. s. 84

<sup>42</sup> Se Stortingets skattevedtak, 2024 § 3-1 om trinnskatt

<sup>43</sup> NOU 2022:20 kap. 5.3.4. s. 84

skatteyttere som har tilgang på større økonomiske ressurser blir skattlagt med en større relativ andel av inntekten sin enn skatteyttere med lavere inntekt.

I tradisjonell skatteøkonomisk teori er det antatt at effektivitetshensynet og fordelingshensynet i utgangspunktet er motstridende størrelser.<sup>44</sup> Progressiv personbeskatning, herunder trinnskatt på personinntekt, er i utgangspunktet uheldig i et effektivitetsperspektiv, men gir direkte omfordelende effekter.<sup>45</sup> Skatteevneprinsippet er begrunnet i en tanke om å oppnå konkret rettferdighet på *individuell* nivå, mens nøytralitetshensynet er begrunnet i en tanke om å forebygge samfunnsøkonomisk effektivitetstap på et *kollektivt* nivå.<sup>46</sup> Slik utvalget imidlertid understreker, så vil ikke effektivitets- og fordelingshensynet ubetinget trekke i motsatte retninger.<sup>47</sup> Eksempelvis vil nøytralitetshensynet og prinsippet om horisontal likhet etter skatteevneprinsippet typisk tale for en sammenfallende skatteregel.

### 2.3 Finansiering av offentlige tjenester: provenyhensynet

Som nevnt innledningsvis, er finansiering av offentlige utgifter en selvstendig målsetning ved skattesystemet.<sup>48</sup> I det følgende vil målsetningen om finansiering av offentlige utgifter bli betegnet som *provenyhensynet*. Provenyhensynet er nært beslektet med både effektivitets- og fordelingshensynet. For det første medfører et skattesystem som er innrettet for å begrense det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet av skatteleggingen, at det samlede provenyet blir større enn i et alternativt system med mer vridende skattelegging. For det andre bidrar finansieringen av offentlige utgifter, herunder universelle velferdstjenester, til indirekte fordeling av de økonomiske godene i samfunnet.

Utvalget forutsetter at samtlige av de tre overordnede målsetningene ved skattesystemet, som ble presentert under del 2.1, i seg selv kan utgjøre en tilstrekkelig begrunnelse for en skatt eller avgift.<sup>49</sup> Merverdiavgift er eksempelvis begrunnet i provenyhensyn alene.<sup>50</sup> Videre er merverdiavgiften gunstig i et effektivitetsperspektiv, ettersom merverdiavgift ikke gir

---

<sup>44</sup> Se NOU 2022:20 kap. 5.3.5. s. 85 med henvisning til *Browning og Johnsen (1984)* og *Rosen (1978)*

<sup>45</sup> NOU 2022:20 kap. 5.3.5. s. 85

<sup>46</sup> Se NOU 2022:20 kap. 5.3.3. s. 83 og kap. 5.3.4. s. 84

<sup>47</sup> NOU 2022:20 kap. 5.3.5. s. 85-86

<sup>48</sup> NOU 2022:20 kap. 5.2. s. 82

<sup>49</sup> NOU 2022:20 kap. 5.2. s. 82

<sup>50</sup> NOU 2022:20 kap. 1.1. s. 26



vridende effekter på skatteytene sine økonomiske disposisjoner, forutsatt at satsen på avgiften er lik.<sup>51</sup> Nøytralitetshensynet er derfor særlig viktig i merverdiavgiftretten. I et fordelingsperspektiv er imidlertid merverdiavgift mindre gunstig, all den tid merverdiavgiftssatsen ikke differensieres etter skatteevnen til den enkelte skatteyter.<sup>52</sup>

Inntektsskatteretten, som denne fremstillingen primært vedrører, er derimot mer heterogent begrunnet enn merverdiavgiftretten. For det første er skatt på inntekt begrunnet i det grunnleggende provenyehensynet.<sup>53</sup> Videre har skatt på inntekt en side til målsetningen om omfordeling av økonomiske verdier i samfunnet. Skatt på alminnelig inntekt etter sktl. § 5-1 foretas etter en sats på 22 prosent.<sup>54</sup> Selv om skatteraten for skatt på alminnelig inntekt ikke er progressiv, så medfører den *generelle* satsen at det nominelle beløpet som skattlegges blir høyere for en skattbar inntekt som er høyere relativt til annen inntekt. Denne effekten, som ikke gjør seg gjeldende for merverdiavgiftretten, har en side til fordelingsmålsetningen. I tillegg er personinntekt gjenstand for trinnskatt, hvilket har direkte omfordelende effekter.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> NOU 2022:20 kap. 12.3.1. s. 324

<sup>52</sup> NOU 2022:20 kap. 12.3.1. s. 325-326

<sup>53</sup> Se f. eks. NOU 2022:20 kap. 1.4. s. 16

<sup>54</sup> Jf. Stortingets skattevedtak for 2024 §§ 3-2, 3-3 og 3-8

<sup>55</sup> Jf. sktl. 12-1

### **3 Det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet før og etter *Ramme Gård*-dommen**

#### **3.1 Innledning**

Denne underdelen av fremstillingen tar sikte på å kartlegge innholdet i det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet før og etter avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen. Innledningsvis vil de sentrale høyesterettsdommene med prejudikatsverdi for virksomhetsbegrepet som forelå forut for *Ramme Gård*-dommen, gjennomgås. Videre vil fremstillingen undersøke hvilke usikkerhetslementer som forelå ved rettstilstanden forut for behandlingen av *Ramme Gård*-saken i Høyesterett. I de avsluttende punktene av underdelen vil rettstilstanden for virksomhetsbegrepet etter avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen formuleres og problematiseres.

#### **3.2 De sentrale prejudikatene: *Vister* (Rt-1965-1159), *Ringnes* (Rt-1985-319) og *Kiønig* (Rt-1995-1422)**

For å forstå og analysere rettstilstanden for det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet, er det nødvendig å se hen til høyesterettspraksisen om tematikken som forelå forut for avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen. Det er naturlig å se *Ramme Gård*-dommen som en forlengelse av høyesterettspraksisen som ble initiert med avsigelsen av *Vister*-dommen i 1965. De tre høyesterettsdommene, og særlig *Ringnes*- og *Kiønig*-dommen, stod sentralt i det rettslige resonnementet til Høyesterett i *Ramme Gård*-saken. I det følgende vil de tre høyesterettsdommene kort presenteres og analyseres.

*Vister*-dommen omhandlet skatteplikt for inntekter ved spill på hest. Det springende punkt var om et netto overskudd som skatteyteren hadde generert gjennom spill på hest over et inntektsår skulle skattlegges som virksomhetsinntekt. Flertallet, som ble ført i pennen av annenvoterende, la til grunn at skatteyteren sitt subjektive formål ved aktiviteten ikke var avgjørende for virksomhetsvurderingen. Partene var enige om at skatteyteren hadde bedrevet spillet på hest som en hobby. Det subjektive formålet kunne imidlertid ikke være avgjørende

for virksomhetsvurderingen, ettersom aktiviteten hadde objektive kjennetegn på å være virksomhet. Resultatet ble at inntektene som skatteyteren hadde generert gjennom spill på hest, ble skattlagt som virksomhetsinntekt.

*Ringnes*-dommen, som ble avsagt tjue år etter *Vister*-dommen, gjaldt spørsmål om hvorvidt en gårdseier kunne fradragsføre utgiftene ved driften av en jordbrukseiendom. Gårdseieren bodde kun på eiendommen i sommerhalvåret og hadde sin primære bolig og levevei i Oslo. Spørsmålet var om jordbrukseiendommen kunne anses som en «virksomhet». Høyesterett kom til et benektende svar. Med henvisning til den overnevnte *Vister*-dommen, skatterettslig teori og forarbeider, så utledet førstvoterende følgende rettslige utgangspunkt:

*«Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt.»<sup>56</sup>*

Kravet om objektiv overskuddsevne medførte at gårdsdriften ikke kvalifiserte som en «virksomhet». Gårdsdriften hadde gått med underskudd i de foregående fire årene, herunder i likningsåret som det omstridte skattevedtaket gjaldt. Det forelå heller ingen objektive indikasjoner på at gårdsdriften ville komme i overskuddsposisjon i fremtiden, forutsatt at den etablerte driften vedvarte. Konklusjonen i saken ble dermed at skatteyteren ikke kunne fradragsføre utgiftene ved gårdsdriften, all den tid driften ikke kvalifiserte som «virksomhet».

*Kiønig*-dommen ble avsagt ti år etter *Ringnes*-dommen. Saken gjaldt også spørsmål om hvorvidt en skatteyter kunne fradragsføre utgiftene som var tilknyttet driften av en kombinert jord- og skogbrukseiendom. Den delen av driften som gjaldt jordbruk gikk i underskudd, mens den delen som gjaldt skogbruk gikk i overskudd. Resultatet i saken ble at utgiftene ved driften av eiendommen kunne fradragsføres. Det avgjørende i dommen var at Høyesterett anså det naturlig å se jordbruksdriften og skogbruksdriften som en del av en større enhetlig drift. Ettersom overskuddet ved skogbruksdriften var større enn underskuddet ved jordbruksdriften, var det ikke problematisk at driften samlet sett hadde overskuddsevne og oppfylte virksomhetsbegrepet.

---

<sup>56</sup> Rt-1985-319 på s. 323

Etter å ha avgjort rettsspørsmålet i saken, kommer imidlertid førstvoterende med en *obiter dictum*-uttalelse som er av særlig interesse for forståelsen av overskuddsevnekravet og prejudikatsvirkningen av *Ringnes*-dommen i relasjon til virksomhetsbegrepet. Denne uttalelsen gjengis her i sin helhet:

*«Ringnes-dommen gjaldt et ganske annerledes saksforhold. Her var det spørsmål om å trekke underskudd ved "hobbyjordbruk" fra i annen inntekt enn jord- og skogbruksinntekt. For en eier som har driften av sin eiendom som levebrød, kan man ikke uten videre legge til grunn den samme norm ved vurderingen av om driften skal anses som "virksomhet" som tilfellet var i Ringnes-dommen. Det ble der uttalt at driften "objektivt sett" måtte være egnet til å gi overskudd. Bakgrunnen for denne formuleringen var at Ringnes drev jordbruket med sikte på andre verdier enn økonomiske. Og han levde av helt andre inntekter. I denne situasjon måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt. Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve og feile, og det blir ikke det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd. Resultatet vil ofte først bli klarlagt etter atskillige år. Viser det seg å gå dårlig, må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette. Det kan ikke være noe i veien for at skattyterens vurdering av lønnsomheten skjer i et ganske langsiktig perspektiv, som tilfellet vil måtte være med juletreproduksjon.»<sup>57</sup>*

Uttalelsen gir grunnlag for å oppstille et prinsipielt skille mellom aktiviteter som har karakter av å være skattyterens primære levevei på den ene siden, og aktiviteter som har preg av å være en bigeskjeft som vedkommende skatteyder bedriver på hobby-basis på den andre siden. Førstvoterende gir uttrykk for at en intensiv vurdering av aktivitetens overskuddsevne først blir aktuelt i de tilfeller hvor aktiviteten *ikke* er skatteyderens primære levevei, slik tilfellet var i *Ringnes*-dommen. Dersom aktiviteten er skatteyderens primære levevei og aktiviteten har en naturlig økonomisk karakter, er det ikke rom for å foreta en inngående vurdering av

---

<sup>57</sup> Rt-1995-1422 på s. 1425

aktivitetens objektive overskuddsevne. Skatteyteren må i slike tilfeller tillegges et handlingsrom som gir vedkommende anledning til å utforme et driftsopplegg etter eget forgodtbefinnende, uten at skattemyndighetene har anledning til å foreta en objektiv test av hvorvidt det driftsopplegget skatteyteren har valgt er lønnsomt eller ikke.

### 3.3 Hvilke usikkerhetslementer ved innholdet av virksomhetsvurderingen forelå forut for avsigelsen av *Ramme Gård*?

Et kumulativt vilkår for at en sak skal slippes inn i Høyesterett, er at saken reiser særlig viktige prinsipielle spørsmål.<sup>58</sup> Temaet for denne underdelen er å kartlegge hvilke usikkerhetslementer ved det materielle innholdet av virksomhetsvurderingen som forelå forut for behandlingen av *Ramme Gård*-saken i Høyesterett. *Ramme Gård*-saken ble først behandlet av Oslo Tingrett og Borgarting Lagmannsrett.<sup>59</sup> I lagmannsretten og i Høyesterett vant skattemyndighetene frem på alle punkter, mens Petter Olsen vant frem i tingretten. Hvorfor resultatet ble ulikt i tingretten sammenlignet med ankeinstansene, er interessant å analysere nærmere for å identifisere usikkerhet rundt hva som var gjeldende rett forut for høyesterettsdommen. Det er også interessant å se nærmere på det rettslige resonnementet til lagmannsretten i dette perspektivet.

Tingretten drøftet innledningsvis innholdet i det skatterettslige virksomhetsbegrepet på bakgrunn av det rettskildematerialet som forelå på domstidspunktet. Dommeren la til grunn at hvorvidt overskuddsevne var et generelt vilkår eller kun et moment i en større skjønsmessig vurdering av virksomhetsvilkåret, ikke var autorativt avgjort i høyesterettspraksis.<sup>60</sup> Tingretten gjennomgikk deretter den etablerte lagmannsrettspraksisen vedrørende virksomhetsbegrepet og overskuddsevnekravet og la følgende rettslig utgangspunkt til grunn:

*«Objektiv egnethet til å gå med overskudd vil i de fleste tilfeller være et krav for at det skal foreligge næringsvirksomhet, men dette gjelder ikke ubetinget for alle bransjer. Uansett vil det imidlertid være et sentralt moment i virksomhetsvurderingen. Som det*

---

<sup>58</sup> Jf. tvisteloven § 30-2 (1)

<sup>59</sup> LB-2020-185144-2 (Borgarting lagmannsrett) og TOSLO-2019-182230 (Oslo tingrett)

<sup>60</sup> TOSLO-2019-182230 under overskriften «Virksomhetsbegrepet»

*fremgår vil egnetheten til å gå med overskudd særlig være av betydning der det er snakk om å trekke grensen mot fritids- eller hobbyvirksomhet.»<sup>61</sup>*

Dommeren bygget altså på et utgangspunkt om at objektiv overskuddsevne *ikke* var et generelt vilkår for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet, selv om det i de fleste bransjetilfeller vil være et avgjørende moment at aktiviteten har objektiv overskuddsevne for oppfyllelse av virksomhetsvilkåret. Med henvisning til *Kiønig*-dommen konstaterte tingretten at kravene til den objektive overskuddsevnen til den aktuelle aktiviteten er vesentlig strengere ved grensedragningen mot fritid- og hobbyvirksomhet.<sup>62</sup>

Tingretten la deretter til grunn at Ramme Gård ikke kunne betegnes som fritids- eller hobbyvirksomhet.<sup>63</sup> Selv om Olsen hadde ideelle motiver bak å etablere Ramme Gård, herunder å tilby allmennheten en kulturdestinasjon som ivaretar arven etter Edvard Munch, fant tingretten det bevist at Olsen hele tiden hadde hatt en intensjon om å tjene penger på driften av anlegget.<sup>64</sup> Tingretten argumenterte for at levevei-vurderingen som ble introdusert i *Kiønig*-dommen, ikke kunne forstås som et spørsmål om hvorvidt aktiviteten utgjorde skatteyteren sin levevei i en snever språklig forstand.<sup>65</sup> Det sentrale i levevei-vurderingen var etter dommeren sitt syn hvorvidt aktiviteten utgjorde hovedbeskjeftigelsen til skatteyteren. Tingretten argumenterte for at denne forståelse av levevei-vurderingen var mest forenlig med den etablerte lagmannsrettspraksisen.<sup>66</sup> Ettersom Ramme Gård-prosjektet hadde vært Petter Olsen sin hovedbeskjeftigelse i et snaut tiår, la tingretten til grunn at aktiviteten utgjorde hans levevei. At han ikke hadde tatt ut lønn fra enkeltpersonsforetaket i denne perioden, var ikke avgjørende for at aktiviteten ikke kunne betegnes som hans levevei. Videre la tingretten til grunn at det ikke var grunnlag i det eksisterende rettskildematerialet for å oppstille et kapitalavkastningskrav ved den bedriftsøkonomiske overskuddsevnevurderingen.<sup>67</sup> Dommeren konkluderte deretter med at Ramme Gård-prosjektet hadde overskuddsevne fra senest 2022.<sup>68</sup> Konklusjonen ble dermed at Ramme Gård-prosjektet utgjorde en «virksomhet»

---

<sup>61</sup> Op. Cit.

<sup>62</sup> TOSLO-2019-182230 under overskriften «Gildely – fritid/privat eller levebrød»

<sup>63</sup> Op. Cit.

<sup>64</sup> Op. Cit.

<sup>65</sup> Op. Cit.

<sup>66</sup> TOSLO-2019-182230 under overskriften «Gildely – fritid/privat eller levebrød» med referanse til LB-2018-75234 (ANG)

<sup>67</sup> TOSLO-2019-182230 under overskriften «Kapitalavkastningskrav»

<sup>68</sup> TOSLO-2019-182230 under overskriften «Overskuddsevnevurderingen for Ramme Eiendom»

i en inntektsskatterettslig forstand, slik at Olsen hadde adgang til å fradragføre utgiftene ved driften.

I lagmannsretten ble resultatet det motsatte av i tingretten; skattemyndighetene vant frem, og Petter Olsen fikk *ikke* adgang til å fradragføre utgiftene ved driften og etableringen av Ramme Gård. Lagdommerne la til grunn at *Ringnes*-dommen, samt forarbeidene til både skatteloven og merverdiavgiftsloven, ga grunnlag for å oppstille et generelt krav om overskuddsevne som et ledd i virksomhetsvurderingen.<sup>69</sup> Lagmannsretten konstaterte videre at kravet om overskuddsevne gjelder uavhengig av hva slags bransje aktiviteten vedrører.<sup>70</sup> Videre syntes lagdommerne å ha hatt en noe annen oppfatning av hva som var innholdet i levevei-vurderingen enn hva som var tilfellet i tingretten. Dommerne utledet følgende rettslig utgangspunkt fra *Kiønig*-dommen:

*«Etter lagmannsrettens syn kan den regel Kiønig-dommen gir uttrykk for kort oppsummeres slik at jo større grunn det er – på objektivt grunnlag – til å anta at skatte- og avgiftssubjektet driver med overskudd for øyet, jo mer skal det til for å legge til grunn at aktiviteten likevel ikke har en rimelig mulighet for å gå med overskudd.»<sup>71</sup>*

Lagmannsretten syntes altså å ha tolket obiter dictum-uttalelsene i *Kiønig*-dommen dithen at det sentrale for skattemyndighetene sin rett til overprøving, er graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten har til formål å generere økonomisk vinning. Hvorvidt aktiviteten utgjør leveveien til skatteyteren, samt hva som ligger i levevei-uttrykket, virket å ha hatt underordnet betydning etter lagmannsretten sitt syn. At aktiviteten utgjør leveveien til skatteyteren, syntes etter lagdommerne sitt syn hovedsakelig å være et vektig objektivt moment i retning av at skatteyteren har hatt som formål ved aktiviteten å generere økonomisk vinning.<sup>72</sup>

Lagdommerne la deretter til grunn at Ramme Gård-aktiviteten ikke kunne kategoriseres som Petter Olsen sin hobby.<sup>73</sup> Lagmannsretten fant det bevist at hovedformålet til Petter Olsen ved

---

<sup>69</sup> LB-2020-185144-2 under overskriften 4.2 «Overskuddsevne er et objektivt krav som kan prøves fullt ut for alle typer virksomheter»

<sup>70</sup> Op. Cit.

<sup>71</sup> LB-2020-185144-2 under overskriften 4.2. «Overskuddsevne er et objektivt krav som kan prøves fullt ut for alle typer virksomheter»

<sup>72</sup> Op. Cit.

<sup>73</sup> LB-2020-185144-2 under overskriften 12 «Samlet vurdering av overskuddsevne»

etableringen av Ramme Gård, var å skape en kulturdestinasjon som skulle fremme arven etter Edvard Munch og være til glede for den kulturinteresserte allmenheten.<sup>74</sup> Selv om Ramme Gård-prosjektet ikke bar preg av å være hobby-aktivitet, så var ikke det primære motivet til Petter Olsen med *Ramme Gård*-prosjektet å oppnå økonomisk vinning etter lagdommerne sin tolkning av bevisene i sakene.<sup>75</sup> Ettersom det ikke forelå objektive elementer som tydet på at økonomisk vinning var det mest fremtredende motivet til Petter Olsen, la lagmannsretten til grunn at det skulle anlegges en streng prøvingsnorm.<sup>76</sup> Lagdommerne konstaterte også at det forelå et krav om avkastning på investert egenkapital som et ledd i overskuddsevnevurderingen, både i en inntektsskatterettslig og i en merverdiavgiftrettslig sammenheng.<sup>77</sup> Dommerne syntes imidlertid ikke å ha ansett det nødvendig å ta stilling til det nærmere innholdet til kapitalavkastningskravet, utover at avkastningen må være tilstrekkelig for å kompensere for inflasjon.<sup>78</sup> Konklusjonen til lagmannsretten ble at Ramme Gård-prosjektet ikke hadde overskuddsevne i de årene som skattevedtaket gjaldt.<sup>79</sup>

Gjennomgangen av tingretten og lagmannsretten sin behandling av Ramme Gård-saken har illustrert at det forelå flere usikkerhetslementer ved rettstilstanden for virksomhetsbegrepet forut for Høyesterett sin behandling av saken. For det første var det ikke utvetydig hvorvidt overskuddsevne i det hele tatt var et *generelt vilkår* for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet, og ikke bare et moment i en større helhetsvurdering hvis vekt kunne variere avhengig av de konkrete omstendighetene. For det andre hersket det usikkerhet rundt hvilke elementer som skulle være avgjørende ved fastsettelsen av prøvingsintensiteten som skattemyndighetene skulle anlegge, derunder betydningen og innholdet av levevei-vurderingen som ble oppstilt i *Kiønig*-dommen. For det tredje var det usikkert hvorvidt det skulle oppstilles et krav om avkastning på investert egenkapital som et ledd i overskuddsevnevurderingen, samt hvordan et slikt krav eventuelt skulle fastsettes.

---

<sup>74</sup> Op. cit.

<sup>75</sup> Op. cit.

<sup>76</sup> Op. cit.

<sup>77</sup> LB-2020-185144-2 under overskriften 5 «Kapitalkostnad og avskrivninger»

<sup>78</sup> Op. cit.

<sup>79</sup> Se LB-2020-185144-2 overskrift 12 «Samlet vurdering av overskuddsevne»



### 3.4 Er overskuddsevne et generelt vilkår ved virksomhetsvurderingen etter avsigelsen av *Ramme Gård*?

Tolkningsspørsmålet om hvorvidt overskuddsevne er et generelt vilkår ved vurderingen av om aktiviteten har den tilstrekkelige økonomiske karakteren til å kvalifisere som en inntektsskatterettslig virksomhet, ble gjenstand for en utførlig analyse av Høyesterett i *Ramme Gård*-dommen.<sup>80</sup> Høyesterett kom til et bekræftende svar. Førstvoterende innledet med å understreke at selv om verken ordlyden i sktl. § 5-1 eller § 6-1 gir uttrykkelig uttrykk for et krav om objektiv overskuddsevne, så tilsier premisset om at alminnelig inntekt, herunder virksomhetsinntekt, er et netto inntektsbegrep at et slikt krav har støtte i ordlyden.<sup>81</sup> Videre viste førstvoterende til at forarbeidene til skatteloven syntes å forutsette at overskuddsevne er et generelt krav for at aktiviteten skal ha den tilstrekkelige økonomiske karakteren som er nødvendig for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet.<sup>82</sup> Selv om de aktuelle uttalelsene fra forarbeidene omtalte overskuddsevne som et moment i virksomhetsvurderingen, så mente førstvoterende å kunne lese inn en forutsetning om at aktiviteter som ikke oppfylte kravet om overskuddsevne ikke kunne oppfylle virksomhetsbegrepet.<sup>83</sup>

Høyesterett syntes også å ha lagt stor vekt på uttalelsene i *Ringnes*-dommen som ble gjengitt tidligere i fremstillingen under punkt 3.2, og som førstvoterende tolket som et entydig tolkningsbidrag i retning av å oppstille et generelt krav om overskuddsevne.<sup>84</sup> Videre erkjente førstvoterende at en mulig tolkning av obiter dictum-uttalelsene i *Kiønig*-dommen, som også ble gjengitt under del 3.2, er at overskuddsevne kun er et krav som gjør seg gjeldende for aktiviteter som i det ytre har et hobbypreg.<sup>85</sup> Høyesterett konkluderte imidlertid med at den mest nærliggende tolkningen av obiter dictum-uttalelsene i *Kiønig*-dommen, ikke er at det *ikke* gjelder et generelt krav om overskuddsevne, men snarere at skattemyndighetene sin adgang til overprøving er mer omfattende avhengig av hvorvidt aktiviteten har et hobby-preg

---

<sup>80</sup> Avsnitt 46-63

<sup>81</sup> Avsnitt 49

<sup>82</sup> Avsnitt 50 med henvisning til Ot. Prp. Nr. 86 (1997-1998) side 48.

<sup>83</sup> Avsnitt 52

<sup>84</sup> Avsnitt 56

<sup>85</sup> Avsnitt 59

eller ikke.<sup>86</sup> Avslutningsvis viste førstvoterende til at objektiv overskuddsevne har blitt ansett som et generelt vilkår for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet i flere lagmannsrettsdommer, samt i flere årganger av Skatte ABC.<sup>87</sup>

Rettsstilstanden etter avsigelsen av *Ramme Gård* er entydig: objektiv overskuddsevne er et *generelt* vilkår for at den nødvendige økonomiske karakteren for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet skal foreligge. Zimmer og Mikelsen er også helt tydelige på dette punktet.<sup>88</sup> Dommen avgjør uttrykkelig at overskuddsevne ikke bare er et vilkår for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet for aktiviteter som i det ytre har et hobbypreg, men snarere et vilkår som gjelder generelt for alle aktiviteter som pretenderer å være en virksomhet i en inntektsskatterettslig forstand. Forståelsen av de rettslige utgangspunktene for virksomhetsvurderingen som tingretten la til grunn i sin behandling av *Ramme Gård*-saken, nemlig at overskuddsevne er et moment hvis betydning vil variere avhengig av konkrete forhold og *ikke* et generelt vilkår ved virksomhetsvurderingen, befinner seg ikke lenger innenfor et legitimt argumentasjonsintervall *de lege lata*. Slik det neste punktet i fremstillingen vil illustrere, innebærer imidlertid den gjeldende rettsstilstanden at konkrete forhold ved aktiviteten som pretenderer å være en virksomhet vil være bestemmende for hvorvidt skattemyndighetene har adgang til å undersøke om vilkåret om objektiv overskuddsevne er oppfylt eller ikke. Det kan tenkes tilfeller hvor vilkåret om objektiv overskuddsevne *ikke* hadde vært oppfylt for den aktuelle aktiviteten dersom skattemyndighetene hadde foretatt en intensiv vurdering av aktiviteten sine bedriftsøkonomiske forutsetninger, men hvor de konkrete forholdene ved aktiviteten medførte at skattemyndighetene ikke hadde adgang til å foreta en overprøving av overskuddsevnen. Det er derfor neppe korrekt å omtale overskuddsevne som et *absolutt* vilkår ved virksomhetsvurderingen.

---

<sup>86</sup> Op. cit.

<sup>87</sup> Avsnitt 61-62

<sup>88</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 181

### 3.5 Hvilke elementer er bestemmende for intensiteten på overprøvingen som skattemyndighetene kan tillate seg etter avsigelsen av *Ramme Gård*?

De rettslige utgangspunktene for skattemyndighetene sin adgang til overprøving av skatteyterens vurderinger ble også gjenstand for en nokså omfattende analyse av Høyesterett.<sup>89</sup> Førstvoterende tok utgangspunkt i *Ringnes*- og *Kiønig*-dommen og konstaterte at dommene gir uttrykk for et prinsipielt skille mellom aktiviteter som utgjør leveveien til skatteyteren på den ene siden, og aktiviteter som skatteyteren ikke lever av på den andre siden.<sup>90</sup> Hvis skatteyteren lever av andre inntekter enn inntektene som den aktuelle aktiviteten generer, kan skattemyndighetene anlegge en vesentlig sterkere prøvingsintensitet enn dersom aktiviteten utgjør leveveien til skatteyteren. Høyesterett tolket denne distinksjonen som et uttrykk for at det bestemmende for prøvingsintensiteten, er graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten er innrettet for å generere nettoinntekt.<sup>91</sup> At aktiviteten utgjør leveveien til skatteyteren, er et typisk objektive kjennetegn på at aktiviteten er innrettet for å generere overskudd.<sup>92</sup> Motsatt er en betydelig diskrepans mellom det nominelle beløpet som er investert i aktiviteten og det kommersielle potensialet, at aktiviteten er finansiert av egenkapital og ikke av fremmedkapital med løpende gjeldsrenter, samt at det er tale om store nominelle beløp, objektive kjennetegn på at aktiviteten *ikke* er innrettet med et formål om å generere overskudd.<sup>93</sup> At tendensen i nyere høyesterettspraksis gikk i retning av å tillate skatteyteren et videre forretningskjønn enn hva de eldre *Ringnes*- og *Kiønig*-dommene ga uttrykk for, kunne ikke tillegges særlig vekt.<sup>94</sup> De aktuelle dommene vedrørte tilknytningsvurderingen for fradragsrett etter stkl. § 6-1. Høyesterett betegnet tilknytningsvurderingen som en prinsipielt ulik vurdering sammenlignet med vurderingen av hvilke elementer som skal være bestemmende for overprøving av overskuddsevne, ettersom skatteyterens subjektive formål ved investeringen har større relevans i

---

<sup>89</sup> Se avsnitt 97-108

<sup>90</sup> Avsnitt 100

<sup>91</sup> Avsnitt 102-103

<sup>92</sup> Avsnitt 102

<sup>93</sup> Avsnitt 103

<sup>94</sup> Se avsnitt 104-105, høyesterettspraksisen det henvises til er Rt-2015-1068, Rt-1981-256, Rt-2009-1473 og HR-2018-580-A

tilknytningsvurderingen.<sup>95</sup> Siden *Ramme Gård* ikke utgjorde leveveien til Petter Olsen, samt at prosjektet var egenkapitalfinansiert og at det var tale om høye beløp, så konstaterte Høyesterett at skattemyndighetene kunne anlegge en streng overprøvningsnorm i saken.<sup>96</sup>

Som nevnt under punkt 3.3, så forutsatte tingretten at levevei-testen som ble introdusert i *Kiønig*-dommen knyttet seg til levevei i en utvidet forstand av begrepet. Det sentrale ved levevei-testen var etter tingrettens sitt syn at aktiviteten utgjorde hovedgeskjeften til skatteyteren og ikke at aktiviteten utgjorde en levevei i en snever språklig betydning. Høyesterett tok ikke eksplisitt stilling til hvorvidt uttrykket levevei skal forstås i en snever språklig forstand eller mer som et spørsmål om hvorvidt aktiviteten utgjør hovedgeskjeften til skatteyteren. Likevel er det mest naturlige tolkningen av høyesterettsdommen at den førstnevnte forståelsen av uttrykket levevei er mest dekkende for den gjeldende rettstilstanden. Høyesterett konstaterte at *Ramme Gård* ikke utgjorde leveveien til Petter Olsen og viste til at han levde av andre inntektskilder.<sup>97</sup> Den nærliggende slutningen er at Høyesterett forutsatte at betingelsen for at en aktivitet skal utgjøre en levevei, er at skatteyteren livnærer seg av inntektene som aktiviteten generer. Rettstilstanden vedrørende hva som helt konkret ligger i levevei-testen, kan imidlertid neppe betegnes som fullt sementert.

*Ramme Gård*-dommen gir likevel forholdsvis entydige føringer for vurderingstemaet ved fastsettelsen av hvor omfattende prøvingsrett skattemyndighetene kan tillate seg. Det sentrale er graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten har til formål å generere nettoinntekter. Typiske objektive kjennetegn på et fremtredende motiv om å generere nettoinntekter, er at aktiviteten utgjør leveveien til skatteyteren og at aktiviteten er lånefinansiert. At aktiviteten er egenkapitalfinansiert, samt at det er tale om høye beløp og at er et betydelig avvik mellom det investerte beløpet og inntekspotensialet, er imidlertid typiske objektive kjennetegn på at et formål om å generere nettoinntekt ikke er et fremtredende motiv ved aktiviteten. Hvorvidt dette er en hensiktsmessig rettstilstand *de lege ferenda*, samt hvilket tolkningsrom som foreligger *de lege lata*, vil bli analysert og drøftet under fremstillings del 4.6.

---

<sup>95</sup> Avsnitt 106

<sup>96</sup> Avsnitt 107

<sup>97</sup> Avsnitt 107-108

### 3.6 Hva er rettstilstanden vedrørende kapitalavkastningskravet?

Hvorvidt et avkastningskrav på investert egenkapital ved overskuddsevnevurderingen gjorde seg gjeldende *de lege lata*, var som allerede nevnt et sentralt prinsipielt tolknings spørsmål ved behandlingen av *Ramme Gård*-saken.<sup>98</sup> Høyesterett kom, som nevnt under punkt 1.3, til et bekræftende svar. Førstvoterende oppstiller ikke en generell sats for avkastning, men legger til grunn at satsen som skal anlegges må vurderes konkret for den enkelte aktiviteten som overskuddsevnevurderingen knytter seg til.<sup>99</sup> Hva slags bransje aktiviteten vedrører, samt hva slags avkastning som er nødvendig for å kompensere for inflasjon og en alternativ risikofri rentepremie, er sentrale elementer i en konkret vurdering av størrelsen på avkastningssatsen.<sup>100</sup> Skatteyderens egen oppfatning av hva som er en rimelig avkastning på den investerte egenkapitalen, vil også være av betydning for fastsettelsen av den konkrete satsen.<sup>101</sup> Vekten av skatteyderens subjektive forventning til avkastningen vil imidlertid avhenge av hvor intensiv prøving det skal anlegges i det aktuelle tilfellet.<sup>102</sup> Jo mer intensiv prøving av overskuddsevne som skal anlegges, desto mindre betydning skal skatteyderens subjektive oppfatning av hva som er en rimelig avkastning på egenkapitalen tillegges ved fastsettelsen av den konkrete satsen.

Høyesterett begrunnet kapitalavkastningskravet i en naturlig språklig forståelse av uttrykkene «virksomhet» og «næringsdrivende».<sup>103</sup> Førstvoterende erkjente at forutsetningen i *Ringnes*-dommen om at selv om aktiviteten genererer bruttoinntekter, så kan ikke eksistensen av inntekter medføre at aktiviteten har overskuddsevne dersom utgiftene tilknyttet inntektene er høyere enn inntektene som genereres, talte mot et kapitalavkastningskrav.<sup>104</sup> Førstvoterende la imidlertid til grunn at *Kiønig*-dommen talte svakt i retning av et avkastningskrav, ettersom dommen bygger på et premiss om at overskuddsevnevurderingen er en lønnsomhetsvurdering, slik at det må tas hensyn til langsiktig inflasjon og en alternativ risikofri rentepremie.<sup>105</sup> Det mest sentrale rettskildegrunnlaget som Høyesterett oppstiller for å begrunne

---

<sup>98</sup> Avsnitt 116-130

<sup>99</sup> Avsnitt 128

<sup>100</sup> Op. cit.

<sup>101</sup> Op. cit.

<sup>102</sup> Op. cit.

<sup>103</sup> Avsnitt 117

<sup>104</sup> Avsnitt 119

<sup>105</sup> Avsnitt 120

kapitalavkastningskravet, syntes imidlertid å være at det forelå en etablert oppfatning i nyere høyesterettspraksis og lagmannsrettpraksis om at manglende avkastning på investert egenkapital er å anse som et inntektstap.<sup>106</sup> Videre forutsatte Skatte ABC fra både 1995 og fra 2021 at det gjelder et krav om kapitalavkastning ved overskuddsevnevurderingen.<sup>107</sup> Førstvoterende erkjente imidlertid at uttalelser fra doktoravhandlingen til Aarbakke om det skatterettslige virksomhetsbegrepet fra 1967, eksplisitt talte mot at det skal oppstilles et krav om avkastning på investert egenkapital.<sup>108</sup> Uttalelsene til Aarbakke kunne etter Høyesterett sitt syn ikke tillegges stor vekt, ettersom Aarbakke ikke gjentok synspunktet i senere arbeider.<sup>109</sup>

Rettskildebruken til Høyesterett ved fastsettelsen av kapitalavkastningskravet har blitt gjenstand for kritikk i den skatterettslige faglitteraturen, herunder særlig av Zimmer og Mikelsen. Kritikken til Zimmer og Mikelsen går i korthet ut på at premisset til Høyesterett om at en naturlig språkforståelse av uttrykkene «virksomhet» og «næringsdrivende» taler i retning av et kapitalavkastningskrav, er vanskelig å følge fullt ut<sup>110</sup>. Det er etter artikkelforfatternes syn ikke naturlig at aktivitet som genererer et netto overskudd i betydning at bruttoinntektene overstiger utgiftene ved aktiviteten, *ikke* betegnes som næringsvirksomhet, selv om aktiviteten ikke er lønnsom i betydning av at nettoinntektene ikke er tilstrekkelige til å kompensere for inflasjon og alternativ risikofri rentepremie. Videre argumenterer Zimmer og Mikelsen for at oppstillingen av kapitalavkastningskravet hadde svakt grunnlag i høyesterettspraksis, all den tid særlig *Ringnes*-dommen kan tas til inntekt for at det *ikke* kan oppstilles et avkastningskrav.<sup>111</sup> I tillegg påpeker Zimmer og Mikelsen at premisset til Høyesterett om at Aarbakke ikke gjentok synspunktet om at det ikke kunne oppstilles et kapitalavkastningskrav i arbeider etter doktoravhandlingen fra 1967, *ikke* er korrekt.<sup>112</sup> Aarbakke kom med uttalelser som forutsatte at det ikke kunne kreves avkastning på investert egenkapital i utgaver av *Skatt på inntekt* fra 1975, 1984 og 1990.<sup>113</sup>

---

<sup>106</sup> Avsnitt 121-124

<sup>107</sup> Avsnitt 126

<sup>108</sup> Op. cit.

<sup>109</sup> Op. cit.

<sup>110</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 171-172

<sup>111</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 176

<sup>112</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 174-175

<sup>113</sup> Op. cit.

Et særlig kontroversielt element ved kapitalavkastningskravet som Høyesterett oppstiller, er at avkastningskravet bl.a. er begrunnet i å kompensere for langsiktig inflasjon.<sup>114</sup> Zimmer og Mikelsen understreker at dette er problematisk i lys av at skatteloven bygger på et nominelt system, hvor det i utgangspunktet ikke tas hensyn til inflasjon.<sup>115</sup> Hvis Marte Kirkerud AS kjøper en næringsseiendom i Bergen våren 1984 og selger eiendommen våren 2024, så må selskapet betale 22 prosent av gevinsten ved salget i skatt som skatt på kapitalinntekt.<sup>116</sup> Tilsvarende måtte Marte Kirkerud AS ha betalt 22 prosent av kapitalgevinsten i skatt dersom selskapet hadde kjøpt den samme næringsseiendommen i 2020 og solgt våren 2024. Siden skatteraten ikke tar hensyn til at inflasjonen har vært betydelig større mellom 1984 og 2024 sammenlignet med mellom 2020 og 2024, så betaler Marte Kirkerud AS en høyere relativ andel av kjøpekraften som kapitalgevinsten gir i et scenario hvor selskapet har eid eiendommen i 40 år.

Skar påpeker at det vil kreve omfattende reformer dersom skattesystemet konsekvent skal ta hensyn til inflasjon.<sup>117</sup> Hauge går for sin del så langt som å oppfordre skattemyndighetene til å legge vekk kapitalavkastningskravet i fremtidig praksis.<sup>118</sup> Inflasjon og risikofri rentepremie (bankrente) er usikre størrelser som avhenger av ytre forhold som den enkelte forretningsdrivende ikke kan kontrollere. At skattemyndighetene skal ha adgang til å overprøve måten den enkelte næringsdrivende har tatt hensyn til slike hypotetiske forhold i en bedriftsøkonomisk overskuddsvurdering, fremstår betenkelig *de lege ferenda*. I alle tilfeller er kapitalavkastningskravet problematisk i lys av utgangspunktet om at skattesystemet er nominelt. Rettstilstanden *de lege lata* er imidlertid nokså klar etter *Ramme Gård*-dommen: det gjelder et krav om rimelig avkastning på investert egenkapital i aktiviteten innbakt i overskuddsevnevurderingen, og avkastningsraten må fastsettes konkret for den aktuelle aktiviteten.

---

<sup>114</sup> Se avsnitt 128 hvor førstvoterende benytter uttrykket «langsiktig inflasjon»

<sup>115</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s.177

<sup>116</sup> Jf. sktl. § 5-1, jf. Stortingets skattevedtak for 2024 § 3-3

<sup>117</sup> Skar (2023) s. 105

<sup>118</sup> Hauge (2023) s. 108

### 3.7 Er det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet og det mva-rettslige næringsdrivende-vilkåret synonyme?

Høyesterett legger til grunn at det mva-rettslige «næringsdrivende»-begrepet og det inntektsskatterettslige «virksomhet»-begrepet i utgangspunktet har synonyme innhold, herunder at det gjelder et sammenfallende krav om objektiv overskuddsevne for oppfyllelse av de to begrepene.<sup>119</sup> Ved behandlingen av Ramme Gård-saken i lagmannsretten, behandlet retten det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet og det mva-rettslige næringsdrivendebegrepet under ett.<sup>120</sup> Lagmannsretten erkjente imidlertid at hensynene bak merverdiavgiftretten og inntektsskatteretten ikke fullt ut er sammenfallende, slik at innholdet i det mva-rettslige «næringsdrivende»-vilkåret og det inntektsskatterettslige «virksomhet»-begrepet *ikke* er synonyme.<sup>121</sup>

Premisset til Høyesterett om at det mva-rettslige næringsdrivende-vilkåret og det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet er synonyme, har blitt gjenstand for kritikk av Zimmer og Mikelsen.<sup>122</sup> Som det ble påpekt overfor, så ville den inntektsskatterettslige konsekvensen av at Ramme Gård-prosjektet ble ansett å oppfylle virksomhetsbegrepet bli at staten ville lide et hypotetisk provenytap som følge av at Petter Olsen ikke ville bli skattlagt for fremtidige kapitalinntekter opp til beløpet han hadde rett til å få fradragsført. Den merverdiavgiftrettslige konsekvensen av at Ramme Gård hadde oppfylt «næringsdrivende»-vilkåret, hadde blitt at en subsidielignende situasjon hadde oppstått. Dersom driftsutgiftene ved oversteg de genererte bruttoinntektene, hvilket Høyesterett fastsatte at ville være tilfellet frem til 2046, så ville enkeltpersonsforetaket til Petter Olsen bli en netto mottager av mva-proveny.<sup>123</sup> Hvorvidt den merverdiavgiftrettslige konsekvensen av manglende overskuddsevne er mer kvalifisert enn den inntektsskatterettslige konsekvensen, er vanskelig å fastsette kategorisk. Det er mulig at Høyesterett sin uttalelse om at å tillate aktiviteter uten overskuddsevne adgang til mva-registrering, vil kunne lede til at staten subsidierer underskuddaktiviteter, kan tjene som et argument for at den merverdiavgiftrettslige

---

<sup>119</sup> Avsnitt 69

<sup>120</sup> LB-2020-185144-2 under overskriften 3 «Overordnet om overskuddsevne som del av virksomhetskravet»

<sup>121</sup> Op. cit.

<sup>122</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 184

<sup>123</sup> Se avsnitt 148 hvor førstvoterende konstaterer at overskudd tidligst vil foreligge i 2046



konsekvensen er mer kvalifisert.<sup>124</sup> Faren for et netto proveny tap for staten er av generell karakter merverdiavgiftrettslig, ettersom alle underskuddaktiviteter vil ha en høyere fradragsrett for inngående merverdiavgift enn hva mva-provenyet som aktiviteten genererer beløper seg på. I en inntektsskatterettslig sammenheng er imidlertid ikke faren for proveny tap av generell karakter. En forutsetning for at kvalifiserte, hypotetiske proveny tap skal oppstå i en inntektsskatterettslig sammenheng, er at skatteyteren har inntekter fra andre inntektskilder som vedkommende kan fradragsføre utgiftene ved aktiviteten som pretenderer å være en virksomhet opp mot. Den mest nærliggende slutningen er følgelig at konsekvensen av manglende overskuddsevne er mer kvalifisert i en merverdiavgiftrettslig sammenheng enn i en inntektsskatterettslig sammenheng.

Det er naturlig at nyanseforskjellen mellom den potensielle nedsiden for staten i henholdsvis inntektsskatteretten og merverdiavgiftretten, får betydning for innholdet i overskuddsevnevurderingen som virksomhet- og næringsdrivende-begrepene aktualiserer. En hensiktsmessig rettstilstand *de lege ferenda*, kan for det første være å tillate skattemyndighetene en noe mer vidtgående adgang til overprøving av forretningskjønnet til skatteyteren i en merverdiavgiftrettslig kontekst enn i en inntektsskatterettslig kontekst. En annen mulig løsning *de lege ferenda* kan for det andre være å oppstille et strengere kapitalavkastningskrav ved overskuddsevnevurderinger etter det merverdiavgiftrettslige «næringsdrivende»-vilkåret enn ved overskuddsevnevurderinger i en inntektsskatterettslig sammenheng. Kapitalavkastningskravet fremstår i det hele tatt mer presserende merverdiavgiftrettslig enn inntektsskatterettslig. Et manglende avkastningskrav på investert egenkapital for oppfyllelse av det merverdiavgiftrettslige næringsdrivende-begrepet, ville ha medført at egenkapitalfinansiert aktivitet ville ha enklere forutsetninger for å ha overskuddsevne enn lånefinansiert aktivitet. Dersom aktiviteten er lånefinansiert, vil skatteyteren måtte beregne utgifter til gjeldsrenter som en del av den bedriftsøkonomiske overskuddsevnevurderingen. Nøytralitetshensynet underbygger derfor et merverdiavgiftrettslig kapitalavkastningskrav. Som nevnt under punkt 2.3 av fremstillingen, er nøytralitetshensynet særlig viktig i en merverdiavgiftrettslig kontekst. Det er i alle tilfeller verdt å merke seg at fire av de fem dommene fra lagmannsretten som Høyesterett viser til for

---

<sup>124</sup> Avsnitt 80

å underbygge at manglende kapitalavkastning er å anse som et inntektstap, omhandler merverdiavgift og ikke inntektsskatterett.<sup>125</sup>

Som allerede nevnt, uttaler Høyesterett at det merverdiavgiftrettslige «næringsdrivende»-vilkåret og det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet i utgangspunktet er synonyme.<sup>126</sup> Førstvoterende understreker imidlertid at hensynet til konkurransenøytralitet, som er særlig viktig i merverdiavgiftrettslig sammenheng, kan medføre en noe ulik vurdering for oppfyllelse av det mva-rettslige næringsdrivende-vilkåret enn det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet.<sup>127</sup> Hvorvidt det foreligger en adgang til å anlegge et strengere kapitalavkastningskrav eller å tillate mer intensiv overprøving i en merverdiavgiftrettslig sammenheng enn i en inntektsskatterettslig sammenheng *de lege lata*, er i alle tilfeller usikkert etter avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen. Utrykkene «næringsdrivende» og «virksomhet» er imidlertid *forskjellige* språklige uttrykk, slik at ordlyden neppe stenger for differensiering mellom uttrykkene. Ordlyden kan snarere tvert i mot *underbygge* en ulik tolkning av de respektive begrepene, all den tid det har formodningen mot seg at lovgiver har forutsatt at to begreper skal ha et synonymt materielt innhold når de språklige uttrykkene er ulike. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven forutsettes det også at det mva-rettslige «næringsdrivende»-vilkåret ikke ubetinget vil være synonymt med det skatterettslige virksomhetsbegrepet.<sup>128</sup> At tendensen i den skatte- og avgiftsrettslige litteraturen syntes å trekke i retning av å differensiere skarpere mellom det merverdiavgiftrettslige og det inntektsskatterettslige næringsvirksomhetsbegrepet, kan i tillegg indikere at det også finnes et argumentasjonsrom for slik differensiering *de lege lata*.<sup>129</sup>

### **3.8 I hvilken grad kan etiske hensyn ha betydning for virksomhetsbegrepet og vurderingen av overskuddsevne?**

---

<sup>125</sup> Avsnitt 122-123, de refererte lagmannsrettsdommene er som følger: LH-2001-766, LH-2003-115, LB-2009-153551, LB-2012-201380, LB-2017-9933. Førstnevnte dom er den eneste som omhandler inntektsskatterett.

<sup>126</sup> Avsnitt 69

<sup>127</sup> Avsnitt 79-80

<sup>128</sup> Se Ot. Prp. Nr. 76 (2008-2009), punkt 6.8.1, side 27

<sup>129</sup> Se Zimmer og Mikelsen (2024) s. 184

Høyesterett syntes å forutsette at selv om målestokken for overskuddsevnevurderingen er en rasjonell økonomisk aktør, så er det ikke en nødvendig betingelse at driften er innrettet for å oppnå høyest tenkelig avkastning.<sup>130</sup> Førstvoterende uttaler videre:

*«Det er selvsagt rom for skatteyteren til å prioritere ned hensynet til økonomisk utbytte til fordel for andre verdier, som for eksempel etiske hensyn. Et annet eksempel, hentet fra partshjelpenes innlegg, kan være ulike former for sosialt entreprenørskap.»<sup>131</sup>*

Det fremstår noe uklart hvorvidt Høyesterett mener at slike etiske hensyn skal ha betydning for selve overskuddsevnevurderingen eller for adgangen til overprøving av skatteyterens disposisjoner. På den ene siden er selve overskuddsevnevurderingen en objektiv vurdering basert på bedriftsøkonomiske elementer. En annen målestokk enn en rasjonell økonomisk aktør, hvis forsett med aktiviteten er å oppnå økonomisk vinning, fremstår som en lite praktisk regel. Hvordan eventuelle etiske hensyn og oppofrelser skal kvantifiseres i en overskuddsevnevurdering, er vanskelig å forestille seg. På den annen side er den mest nærliggende teksttolkningen av førstvoterende sine bemerkninger i avsnitt 111 nettopp at etiske hensyn skal inngå i selve kravet om overskuddsevne, all den tid tekstutdraget står under underoverskriften «[i]nnholdet i kravet om overskuddsevne».<sup>132</sup> Den mest nærliggende tolkningen av Høyesterett sin uttalelse i avsnitt 111 er nok at kravet om overskuddsevne ikke innebærer at aktiviteten må være innrettet for å maksimere overskuddet, og at det må være aksept for at skatteyteren skal kunne ta etiske hensyn som virker overskuddsdempende. Så fremt aktiviteten har evne til å gi et netto overskudd, har skatteyteren et fritt handlingsrom.

Som fremstillingen har redegjort for, så er gjeldende rettstilstand at overskuddsevnevurderingen er en objektiv vurdering, men at subjektive momenter hos den aktuelle skatteyteren kan ha betydning for adgangen skattemyndigheten har til å foreta den objektive vurderingen.<sup>133</sup> Hvis etiske hensyn ved aktiviteten skal ha noen betydning for overskuddsevnevurderingen, er det mer naturlig at tilstedeværelsen av slike hensyn har betydning for prøvingsintensiteten som skattemyndighetene kan tillate seg. Skar benytter situasjonen hvor en skatteyter tilbyr hjemløse mat og husly mot beskjedne betaling som et

---

<sup>130</sup> Avsnitt 111

<sup>131</sup> Op. cit.

<sup>132</sup> Se mellom avsnitt 108 og 109

<sup>133</sup> Se punkt 3.4 og 3.5 av fremstillingen

eksempel på en situasjon hvor skattemyndighetene skal respektere skatteyterens subjektive ikke-økonomiske formål og avstå fra intensiv overprøving av overskuddsevne.<sup>134</sup> Premisset i Skars eksempel er at det *ikke* er i skatteyteren sin økonomiske interesse at den etisk motiverte aktiviteten blir ansett skattepliktig. Grunnet at aktiviteten er etisk verneverdig, skal ikke skattemyndighetene foreta en inngående vurdering av hvorvidt aktiviteten vil generere en nettoinntekt, selv om aktiviteten har objektive kjennetegn på å være en kommersiell aktivitet.

Det er interessant å snu på Skars eksempel, slik at det er i skatteyteren sin interesse at aktiviteten blir ansett å generere virksomhetsinntekt grunnet fradragmuligheten dette gir. Skatteyteren har eksempelvis valgt å handle inn særlig eksklusive matvarer og ualminnelig kostbart matlagingsutstyr. Dersom det skal være økonomisk mulig for skatteyteren å tilby de hjemløse maten til en pris som er så beskjeden at de hjemløse er betalingsdyktige, så er vedkommende avhengig av å få fradagsrett for utgiftene til maten og matlagingsutstyret. Et interessant spørsmål er om det er grunnlag *de lege lata* for at skattemyndighetene utviser varsomhet med å overprøve overskuddsevnen ved aktiviteten grunnet de etiske motivene bak aktiviteten. Hvorvidt slike betraktninger vil være avgjørende for at skattemyndighetene *ikke* går inn og foretar en vurdering av overskuddsevnen ved aktiviteten, vil nok i alle tilfeller avhenge av hvor betydelig diskrepansen mellom utgiftene og inntekspotensialet er. Rene veldedighetsaktiviteter, hvor hensikten ved aktiviteten nettopp er å gå i et netto underskudd, vil aldri kunne få status som en skatterettslig virksomhet. Rettstilstanden *de lege lata* fremstår i alle tilfeller uklar, og det er tvilsomt hvorvidt de gjengitte uttalelsene til Høyesterett i avsnitt 111 vil kunne utgjøre et tilstrekkelig rettsgrunnlag for å tillegge subjektive etiske formål hos skatteyteren betydning for overprøvingsintensiteten.

Skar sitt eksempel, hvor en skatteyter motiveres utelukkende av etiske hensyn, innebærer en ytterlighet. I den praktiske virkeligheten er det imidlertid mer sannsynlig at dersom skatteyteren sin aktivitet er motivert av etiske hensyn, så vil den etiske motivasjonen være *ett av flere parallelle motiver* bak aktiviteten. *Ramme Gård*-saken kan tjene som et eksempel på en aktivitet som er motivert av flere parallelle motiver. Petter Olsen ønsket å tilby allmennheten et kulturtilbud av høy kvalitet, samt å hedre og hegne om kunstnerskapet til Edvard Munch. At aktiviteten skulle generere et netto overskudd, fremstod ikke som den primære motivasjonen til Petter Olsen. Prosjektet inneholdt et stort element av filantropi. At

---

<sup>134</sup> Skar (2023) s. 95-96

det ikke hadde blitt foretatt lønnsomhetsberegninger forut for investeringen i Ramme Gård-prosjektet, underbygger at det kommersielle motivet ikke var det mest fremtredende motivet bak aktiviteten for Petter Olsen sitt vedkommende. Samtidig var ikke Ramme Gård-prosjektet konstruert som et tradisjonelt veldedighetsprosjekt, hvor premisset bak aktiviteten nettopp er å gå i et netto underskudd. Hotell- og museumsdriften skulle ta markedsmessig betalt, og slik Høyesterett også legger til grunn, så vil Ramme Gård sannsynligvis generere et netto overskudd en gang i fremtiden.<sup>135</sup> Poenget er at det kommersielle elementet ved prosjektet ikke var det mest fremtredende, slik at en økonomisk aktør som utelukkende er motivert av et vinningsformål neppe ville investert i Ramme Gård-prosjektet. Det subjektive formålet til Peder Olsen ved Ramme Gård-prosjektet, kan neppe betegnes som etisk i en snever betydning av uttrykket. Samtidig virket ønsket om å tilføre samfunnet og den kulturinteresserte befolkningen i Norge en kulturell institusjon av høy kvalitet å være et fremtredende subjektivt formål ved Ramme Gård-prosjektet for Petter Olsen. Dette kan kategoriseres som et formål som er nært beslektet et etisk subjektivt formål.

Lagmannsretten erkjenner at formålet til Petter Olsen om å etablere et kulturtilbud som den kulturelt interesserte allmennheten vil ha glede av, samt å hegne om arven etter Edvard Munch, i utgangspunktet er et mer beskyttelsesverdig formål enn formål som typisk ligger bak investeringer i aktiva som knytter seg til hobbyaktivitet.<sup>136</sup> Lagmannsretten er imidlertid av den oppfatning at slike betraktninger ikke bør ha noen betydning for det skatte- og avgiftsrettslige spørsmålet om overskuddsevne.<sup>137</sup> Rettstilstanden *de lega lata* tilsier nok at lagmannsretten hadde et godt rettskildemessig belegg for dette synspunktet. Zimmer og Mikelsen gir uttrykk for synspunkter som tyder på at tilstedeværelsen av allmennyttige formål neppe kan ha stor betydning for overprøvingsadgangen til skattemyndighetene.<sup>138</sup> Det er imidlertid grunnlag for å problematisere hvorvidt dette er en gunstig rettstilstand *de lege ferenda*. Det er mulig at rettstilstanden innebærer at forutsetningene for å bedrive kommersiell virksomhet med fremtredende elementer av idealisme og allmennyttighet er i overkant lite gunstige. En mer hensiktsmessig rettstilstand *de lege ferenda* er muligens at tilstedeværelsen av aktverdige subjektive formål skal ha betydning for prøvingsintensiteten, forutsatt at det foreligger en viss mulighet for kommersiell levedyktighet.

---

<sup>135</sup> Se avsnitt 148, hvor det legges til grunn at Ramme Gård vil generere overskudd fra tidligst 2046.

<sup>136</sup> LB-2020-185144-2 under overskrift 12 «Samlet vurdering av overskuddsevne»

<sup>137</sup> Op. cit.

<sup>138</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 169

## 4 Rettstilstanden etter *Ramme Gård* i lys av grunnleggende målsetninger ved skattesystemet

### 4.1 Innledning

*Ramme Gård*-dommen sementerer et generelt krav om overskuddsevne for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet, samt at det gjelder et avkastningskrav for investert egenkapital ved fastsettelsen av overskuddsevnen til aktiviteten. Videre gir dommen uttrykk for at det bestemmende elementet for prøvingsintensiteten som skattemyndighetene kan tillate seg, er graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten er motivert av et økonomisk vinningsformål. I den følgende underdelen av fremstillingen skal denne rettstilstanden vurderes i lys av de grunnleggende hensynene og målsetningene ved skattesystemet som ble skissert under del 2. Avslutningsvis vil hva som er den mest hensiktsmessige rettstilstanden for fastsettelse av økonomisk karakter etter det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet *de lege ferenda* og *de lege lata*, bli drøftet.

### 4.2 Hvordan står rettstilstanden seg i lys av fordelingshensynet?

I et fordelingsperspektiv så har den gjeldende rettstilstanden etter avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen gode grunner for seg. Som allerede nevnt, var den betydelige mengden fri egenkapital som Petter Olsen rådet over både en forutsetning for den betenkelige mva-rettslige subsidieringssituasjonen og den betenkelige inntektsskatterettslige fradragssposisjonen han ville oppnå dersom *Ramme Gård* hadde blitt ansett som

næringsvirksomhet.<sup>139</sup> At Ramme Gård-prosjektet til Petter Olsen hadde blitt en netto mottager av skatteproveny gjennom mva-systemet over en tidsperiode på flere tiår, hadde vært særs problematisk i lys av skatteevneprinsippet og målsetningen om vertikal likhet. Tilsvarende ville det vært problematisk i lys av målsetningen om vertikal likhet dersom Petter Olsen ville ha oppnådd en betydelig inntektsskatterettslig fradragssposisjon som han kunne føre opp mot fremtidige aksjeinntekter.

Hvis en annen skatteyder som ikke hadde rådet over en tilsvarende mengde fri egenkapital hadde initiert et hotellprosjekt på den tilsvarende tomten som Ramme Gård, så hadde vedkommende måttet ta vesentlig mer kostnadseffektive valg grunnet at prosjektet ventelig hadde vært finansiert av betydelig mengder lånt kapital. Skatteyderen ville i så fall vært avhengig av å innrette driften på et vis som tillot vedkommende å nedbetale lånet og å betale de løpende gjeldsrentene. Ettersom dette alternative Ramme Gård-prosjektet hadde vært innrettet vesentlig mer kostnadseffektivt og med et tydeligere forsett om å oppnå reell lønnsomhet, så ville prosjektet kunne generere netto provenyinntekter til staten gjennom mva-systemet, samt at den betenkelige inntektsskatterettslige fradragssposisjonen ikke ville ha oppstått. At Petter Olsen i realiteten ville ha fått en lavere skattebyrde tilknyttet Ramme Gård-prosjektet enn hva en annen skatteyder med et mindre bemidlet økonomisk utgangspunkt ville ha fått, hadde vært lite forenlig med den grunnleggende rettferdighetstanken som skatteevneprinsippet hviler på.

En betydelig fordel ved den gjeldende rettstilstanden, er at denne lite rettferdige effekten forebygges. Hvis en aktivitet ikke utgjør leveveien til skatteyderen, i den forstand at vedkommende ikke livnærer seg av inntektene ved aktiviteten, og aktiviteten i stor grad er egenkapitalfinansiert, så har skattemyndighetene adgang til å overprøve overskuddsevnen ved aktiviteten. Etter sementeringen av kapitalavkastningskravet i *Ramme Gård*-dommen, så har denne overskuddsevnevurderingen preg av å være en lønnsomhetsvurdering. Rettsutviklingen som *Ramme Gård*-dommen innebærer, medfører at aktiviteter som i stor grad er egenkapitalfinansierte og med svake utsikter for å bli lønnsomme, ikke kan bli gjenstand for betenkelige skatte- og avgiftsrettslige effekter. Dommen sementerer at skattemyndighetene har rettslig belegg for å avverge og forebygge effekter ved skattesystemet som hadde vært problematiske i lys av målsetningen om vertikal likhet.

---

<sup>139</sup> Se punkt 1.4 om de sentrale reelle hensyn i saken

### 4.3 Hvordan står rettstilstanden seg i lys av effektivitet- og provenyehensynet?

Domstolsbehandlingen av *Ramme Gård*-saken genererte mye oppmerksomhet i det norske næringslivet. En rekke interesseorganisasjoner deltok som partshjelpere under behandlingen av saken, herunder NHO Reiseliv, Norges Gründerforening og SMB Norge. Bakgrunnen for at de nevnte interesseorganisasjonene engasjerte seg i *Ramme Gård*-saken, var at saken ble ansett for å ha prinsipiell betydning for rammevilkårene for næringsvirksomhet i Norge. Slik det ble påpekt under punkt 1.3, så er overskuddsevnevurderingen en *hypotetisk* vurdering. Skattevedtaket mot Petter Olsen, som utgjorde utgangspunktet for tvisten, innebar at skattemyndighetene gjennom en selvstendig vurdering av forretningsideen til Petter Olsen konstaterte at denne *ikke* ville være lønnsom i løpet av en periode på 5 til 8 år.<sup>140</sup> En potensiell fare som forelå forut for at *Ramme Gård*-saken ble behandlet i Høyesterett, var at den kommende høyesterettsdommen ville gi prinsipielle føringer som åpnet for at skattemyndighetene ville ha adgang til å nekte aktiviteter i en oppstartsfase status som skatte- og avgiftsrettslig næringsvirksomhet på bakgrunn av at skattemyndighetene ikke hadde tiltro til levedyktigheten av forretningsideen. Konsekvensen av at en aktivitet blir nektet status som skatte- og avgiftsrettslig næringsvirksomhet, er som kjent at skatteyteren ikke har adgang til å fradragføre utgiftene ved aktiviteten.<sup>141</sup> Når skatteyteren ikke har adgang til å fradragføre utgiftene ved aktiviteten, kan den samlede skattebyrden potensielt bli kvalifisert høyere enn dersom utgiftene hadde vært fradragførbare. I ytterste konsekvens kan følgen av at aktiviteten blir nektet status som næringsvirksomhet og den tilhørende fradragretten, bli at skatteyteren må avslutte aktiviteten grunnet de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene.

Høyesterett var disse potensielle negative virkningene på rammevilkårene for legitim forretningsaktivitet bevisst. I dommens avsnitt 108 kommer førstvoterende med følgende presisering:

*«Jeg finner grunn til å presisere at saken her er atypisk, i den forstand at aktiviteten i det ytre ikke skiller seg særlig fra annen museumsdrift og utleie av lokaler til*

---

<sup>140</sup> Se avsnitt 142, hvor førstvoterende konstatere at skattemyndighetene sannsynligvis har lagt til grunn et tidsspenn på 5 til 8 år.

<sup>141</sup> Jf. sktl. § 6-1 og mval. § 8-1



*hotelldrift. Andre sider ved prosjektet er derimot alt annet enn regulære, både med hensyn til investeringenes omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjør noen levevei for skattyteren. En overskuddsevne er verken på kort eller lang sikt nødvendig for å realisere prosjektet. Disse særtrekkene medfører at den inngående prøvingen som legges til grunn for saken her, vil ha lite å si for de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene til alminnelig forretningsaktivitet, det være seg i bransjer som sliter i motgangstider eller gründeraktivitet i en krevende oppstartsfasen.»*

I et intervju med *Dagens Næringsliv* etter avsigelsen av *Ramme Gård*-dommen, uttalte advokaten som representerte Norges Gründerforening og SMB Norge at de to interesseorganisasjonene opplevde å bli hørt på det generelle plan av Høyesterett, selv om Petter Olsen tapte saken.<sup>142</sup> Det er nærliggende å anta at advokaten siktet til de gjengitte uttalelsene fra høyesterettsdommen. Førstvoterende understreker også tidligere i sitt votum at rettstilstanden *ikke* skal forstås slik at det ikke er rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer som få andre har tro på.<sup>143</sup>

Høyesterett syntes å bygge på et premiss om at den prinsipielle rekkevidden av dommen er liten, og at løsningen på saken, hvor domstolen tillot skattemyndighetene en intensiv overprøvingsadgang i relasjon til skatteyterens aktivitet, må sees i sammenheng med det særs spesielle faktumet som saken omhandlet. Det er grunnlag for å problematisere dette premisset. Vurderingstemaet for fastsettelsen av prøvingsintensiteten som skattemyndigheten skal anlegge, er graden av *objektive* kjennetegn på at aktiviteten er motivert av en økonomisk vinningshensikt.<sup>144</sup> Typiske objektive kjennetegn på at økonomisk vinning *ikke* er det vesentlige formålet bak aktiviteten, er at skatteyteren lever av andre inntektskilder enn inntekten som aktiviteten genererer, at aktiviteten er egenkapitalfinansiert og ikke lånefinansiert, at det er en betydelig diskrepans mellom inntektspotensialet og investeringen, og at det er tale om høye beløp.<sup>145</sup>

---

<sup>142</sup> Berglihn, Harald, «Milliardæren Petter Olsen tapte mangeårig skattestrid i Høyesterett: - En sorgens dag», *Dagens Næringsliv*, 19. desember 2022, <https://www.dn.no/jus/petter-olsen/ramme-gard/skatteetaten/milliardaren-petter-olsen-tapte-mangearig-skattestrid-i-hoyesterett-en-sorgens-dag/2-1-1376299>

<sup>143</sup> Avsnitt 102

<sup>144</sup> Se punkt 3.4

<sup>145</sup> Op. cit.

Det potensielt problematiske ved rettstilstanden er at det kan tenkes tilfeller hvor skatteyteren sitt dominerende subjektive formål med aktiviteten har vært å generere nettoinntekt, men hvor de objektive kjennetegnene på det motsatte som Høyesterett peker på likevel gjør seg gjeldende. Aktiviteten kan eksempelvis utelukkende være egenkapitalfinansiert og skatteyteren kan leve av andre inntektskilder. Spørsmålet blir i så fall hvorvidt gjeldende rettstilstand åpner for at skattemyndighetene i en slik situasjon *kan* og *vil* nekte aktiviteten status som næringsvirksomhet, slik at skatteyteren ikke har adgang til fradragsføring av utgifter ved aktiviteten. Zimmer og Mikelsen betegner det som svært uheldig i et næringspolitisk perspektiv dersom skattereglene åpner for at skattemyndighetene kan nekte skatteyttere som primært er motivert av et økonomisk vinningsformål, rett til å fradragsføre utgiftene ved aktiviteten.<sup>146</sup> En potensiell konsekvens av en slik rettstilstand er et samfunnsøkonomisk effektivitetstap og et tilhørende provenyutap, grunnet at skattereglene forhindrer fremveksten av gründerbedrifter.

#### 4.4 Tankeeksperiment: Seriegründeren Peder Ås

For å illustrere det potensielt problematiske ved rettstilstanden vedrørende prøvingsadgangen til skattemyndighetene, kan man inngi seg på et tankeeksperiment om seriegründeren Peder Ås.

«Peder Ås besitter en ekspertise innenfor fagområdene medisin, biologi og kjemi. Ved hjelp av denne kunnskapen har Peder Ås funnet opp et nytt legemiddel, nemlig legemiddel X. Produksjonen og omsetningen av legemiddel X har skapt grunnlaget for fremveksten av en bedrift, nemlig X Legemidler ASA. Bedriften er verdsatt til 1 milliard NOK. Peder Ås eier en betydelig aksjeminoritet av bedriften, og han har svært høye løpende inntekter gjennom lønn og aksjeutbytter fra bedriften. Ås drives likevel av en genuin faglig nysgjerrighet og er ikke blitt mett av suksessen som legemiddel X har gitt ham. Gjennom utallige timer på laboratoriet og enorm tankevirksomhet så finner Peder Ås opp et nytt legemiddel, nemlig legemiddel Y. Produksjonen av legemiddel Y er imidlertid svært kostbar. Grunnet de høye produksjonskostnadene og den bedriftsøkonomiske situasjonen ønsker ikke ledelsen i X Legemidler ASA å satse på produksjon og omsetning av legemiddel Y. Ås har derfor forsøkt å

---

<sup>146</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 181

få finansiering for legemiddel Y fra eksterne investorer. Investorene har imidlertid ikke villet ta sjansen på å investere i legemiddelet, ettersom produksjonskostnadene er så høye og resten av det biokjemiske fagmiljøet ikke har tiltro til de angivelige vitenskapelige nyvinningene ved legemiddelet. Ås har dermed sett seg nødt til å finansiere testingen og produksjonen av legemiddel Y gjennom inntektene fra X Legemidler ASA. Denne aktiviteten har Ås organisert som et enkeltpersonsforetak, slik at han får mulighet til å fradragføre de svært høye utgiftene ved aktiviteten opp mot arbeids- og kapitalinntektene sine.

Skattekontoret får deretter i oppgave å sette opp skatteligningen til Peder Ås. Spørsmålet som reiser seg for skattemyndighetene, er hvorvidt Peder Ås skal få fradrag for utgiftene han har hatt tilknyttet produksjonen av legemiddel Y. Det springende punktet er om enkeltpersonsforetaket til Peder Ås som produserer legemiddel Y utgjør en «virksomhet» etter sktl. § 5-1. Siden Peder Ås lever av inntektene fra bedriften som produserer legemiddel X, legger skattemyndighetene til grunn at aktiviteten ikke utgjør Ås sin levevei. Videre ser skattemyndighetene hen til at det er tale om høye beløp, samt at aktiviteten utelukkende er finansiert av egenkapital. Hvis Peder Ås får adgang til å fradragføre utgiftene ved produksjonen av legemiddelet, foreligger det en latent fare for at betydelige fremtidige kapitalinntekter på Ås sin hånd ikke vil bli skattlagt. Ettersom det foreligger flere objektive kjennetegn på at aktiviteten *ikke* hovedsakelig er motivert av et vinningsformål, anlegger skattemyndighetene en streng prøvingsnorm. Dette anses av skattemyndighetene for å være i samsvar med den gjeldende høyesterettspraksisen, særlig føringene som *Ramme Gård-*dommen gir.

Skattemyndighetene går deretter inn og foretar en kritisk vurdering av overskuddsevnen til enkeltpersonsforetaket som produserer legemiddel Y. Etter en konkret vurdering legger skattemyndighetene til grunn en kapitalavkastningssats på 4 prosent. Som et ledd i overskuddsevnevurderingen, så ser skattemyndighetene hen til at et samstemt biokjemisk fagmiljø ikke har tiltro til legemiddel Y. Sannsynligheten for at legemiddel Y vil generere nevneverdige bruttoinntekter anses som svært liten. Sett i sammenheng med de høye produksjonskostnadene ved legemiddelet, så konkluderer skattemyndighetene etter en objektiv vurdering med at enkeltpersonsforetaket til Peder Ås ikke har overskuddsevne. Enkeltpersonsforetaket har følgelig ikke den nødvendige økonomiske karakteren for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet. Ettersom Ås ikke får adgang til å fradragføre utgiftene

ved produksjonen av legemiddelet, blir det i realiteten økonomisk umulig for ham å gå videre med arbeidet og produksjonen av legemiddel Y. Han legger derfor vekk ideen.

Noen år senere etablerer briteren Peter Smith en britisk bedrift som produserer et legemiddel med svært identiske egenskaper som legemiddel Y. Dette legemiddelet, legemiddel Y 2.0, er imidlertid vesentlig billigere å produsere enn legemiddel Y, ettersom Peter Smith har jobbet systematisk over tid med å forbedre produksjonsprosessen. Legemiddel Y 2.0 viser seg å bli en braksuksess, og bedriften som Peter Smith etablerte ender til slutt opp med å gå forbi det danske legemiddelselskapet Novo Nordisk som det mest verdifulle børsnoterte selskapet i Europa.»

Tankeeksperimentet illustrerer at vurderingstemaet for prøvingsintensiteten som *Ramme Gård*-dommen oppstiller, potensielt kan virke innovasjonshemmende og i ytterste konsekvens medføre at bedrifter med et stort vekstpotensial ikke får anledning til å vokse frem. Konsekvensen blir i så fall at den norske samfunnsøkonomien går glipp av en eller flere bedrifter som ville ha generert enorme provenyinntekter. Selv om en vurdering av overskuddsevnen til en aktivitet foretas på bakgrunn objektive kriterier og momenter, vil en slik hypotetisk vurdering aldri kunne gi et helt sikkert anslag på hvordan forretningsideen vil utvikle seg i fremtiden. Økonomisk innovasjon i en moden markedsøkonomi handler om å ha oppnådd en innsikt eller fått en idé før resten av markedet. Peder Ås hadde oppnådd en innsikt innenfor biokjemi, som ga ham grunnlaget for ideen bak legemiddel Y, forut for resten av det biokjemiske fagmiljøet. At produksjonen og omsetningen av legemiddel Y med all sannsynlighet ikke ville være lønnsom etter en objektiv bedriftsøkonomisk vurdering basert på hypotetiske premisser, er i utgangspunktet naturlig.

Det er likevel viktig å understreke at det ikke er noen absolutt automatikk i at konklusjonen til skattemyndighetene hadde blitt at enkeltpersonsforetaket til Peder Ås *ikke* hadde den nødvendige økonomiske karakteren for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet. Høyesterett presiserte i *Ramme Gård*-dommen at rettstilstanden skal gi rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer, som få andre enn de aktuelle skatteyterne har tro på at vil bli lønnsomme.<sup>147</sup> Det er nok mulig at saksbehandlerne på skattekontoret hadde valgt å ikke foreta en inngående overprøving av overskuddsevnen til enkeltpersonsforetaket til Peder Ås,

---

<sup>147</sup> Avsnitt 102

på bakgrunn av at aktiviteten så tydelig var motivert med et vinningsformål for øyet. Å avstå fra overprøving selv om det foreligger objektive kjennetegn på at aktiviteten ikke er motivert av et ønsket om å generere nettoinntekt, herunder at aktiviteten er egenkapitalfinansiert og at skatteyteren lever av andre inntekter, kan muligens være forenlig med rettstilstanden *de lega lata*. Dette er imidlertid usikkert.<sup>148</sup> Poenget er i alle tilfeller at skattemyndighetene har adgang til å nekte skatteyttere som bedriver aktivitet med et økonomisk vinningsformål, rett til å fradragføre utgifter ved aktiviteten. Dette er en problematisk rettstilstand *de lege ferenda* i lys av effektivitets- og provenyehensynet.

#### **4.5 Hva er den mest hensiktsmessige rettsregelen for vurderingen av økonomisk karakter etter virksomhetsbegrepet *de lege ferenda* og *de lega lata*?**

Det problematiske ved den gjeldende rettstilstanden vedrørende det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet, blir kommentert og behandlet i de nevnte artiklene i *Tidsskrift for skatt og avgift* av henholdsvis Zimmer og Mikelsen og av Skar, samt i artikkelen til Hauge i *Tidsskrift for forretningsjus*. Samtlige av de tre artiklene gir uttrykk for synspunkter om hva som er en hensiktsmessig rettsregel for kravet om økonomisk karakter ved virksomhetsvurderingen *de lege ferenda*. Denne underdelen av fremstillingen skal *redegjøre for og problematisere* synspunktene til artikkelforfatterne. Avslutningsvis vil det bli gitt visse antydninger på hva som er den mest hensiktsmessige rettsregelen for det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrepet innenfor et mulig argumentasjonsrom *de lega lata*.

Hauge tar til ordet for at den mest hensiktsmessige rettstilstanden *de lege ferenda*, er å differensiere mellom markedsmessige og ikke-markedsmessige utgifter ved en aktivitet som genererer bruttoinntekt.<sup>149</sup> Skatteyteren bør i alle tilfeller få fradrag for utgifter som er markedsmessige. Slik Hauge påpeker, så åpner rettstilstanden for en differensiering mellom skatteyttere som driver markedsmessig med et tydelig mål om økonomisk vinning på den ene siden og skatteyttere med et mindre fremtredende vinningsformål på den andre siden.<sup>150</sup> Hvis

---

<sup>148</sup> Se neste punkt av fremstillingen, punkt 4.5

<sup>149</sup> Hauge (2023) s. 108

<sup>150</sup> Op. cit.

en annen aktør enn Petter Olsen hadde etablert hotell- og museumsdrift på Ramme Gård til markedsmessige kostnader og med objektiv overskuddsevne, ville vedkommende skatteyder måttet betale skatt på nettoinntekten som virksomhetsinntekt. Petter Olsen blir, slik høyesterettsdommen fastsetter, imidlertid ikke skattlagt for inntektene som aktiviteten genererer. Det oppstår da en asymmetri mellom aktører som driver markedsmessig og aktører som ikke driver markedsmessig, hvor skattebyrden blir større for aktøren som driver markedsmessig.

Skar kommenterer forslaget til Hauge i sin artikkel.<sup>151</sup> Han syntes i utgangspunktet ikke å være helt avvisende til tanken om å differensiere mellom markedsmessige og ikke-markedsmessige utgifter ved fastsettelsen av skatteyderens fradragsføringsrett.<sup>152</sup> Skar understreker imidlertid at det ikke er tradisjon for at merkostnadsbetraktninger skal inngå ved fastsettelse av skattebyrde.<sup>153</sup> Avskrivningsreglene for driftsmidler differensierer eksempelvis ikke mellom markedsmessige og ikke-markedsmessige utgifter til driftsmidler.<sup>154</sup> Hvis en taxisjåfør velger å kjøpe en Mercedes fremfor en Toyota som taxi-bil, får vedkommende likevel adgang til å avskrive den fulle verdien av Mercedes-bilen, selv om taxisjåføren kunne ha foretatt et mer markedsmessig valg av bil for taxi-virksomheten. Videre påpeker Skar at det vil by på utfordringer å kvantifisere markedsmessige kostnader ved unike investeringer, som *Ramme Gård*-anlegget var et eksempel på.<sup>155</sup> En selvstendig målsetning ved skattesystemet er at regelverket skal være enkelt, slik at de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattesystemet holdes lave og reglene blir etterlevd i høyest mulig grad.<sup>156</sup> Ankepunktet mot Hauges regel er at regelen er utfordrende å anvende i praksis. I tillegg er det neppe adgang til å differensiere mellom markedsmessige og ikke-markedsmessige utgifter ved fastsettelsen av skatteyderens fradragsrett *de lega lata*.

Avslutningsvis i sin artikkel tegner Skar opp en ny mulig løsning for skattelegging av virksomhetsinntekt *de lege ferenda*.<sup>157</sup> Forslaget går ut på å nekte skatteytere som bedriver aktivitet som er helt eller delvis egenkapitalfinansiert adgang til å fradragsføre utgiftene mot

---

<sup>151</sup> Skar (2023) s. 107-108

<sup>152</sup> Op. cit.

<sup>153</sup> Skar (2023) s. 108

<sup>154</sup> Jf. sktl. § 6-10

<sup>155</sup> Skar (2023) s. 108

<sup>156</sup> Se NOU 2022:20 kap. 5.3.6. s. 86

<sup>157</sup> Skar (2023) s. 108-109

andre inntektskilder, så fremt aktiviteten ikke er egnet til å gi en rimelig avkastning på den investerte egenkapitalen.<sup>158</sup> Fordelene med denne regelen er at inntektene fra aktiviteten blir skattepliktige, slik at asymmetrien mellom markedsmessig og ikke-markedsmessig drift ikke oppstår, samt at skatteyteren ikke får adgang til å fradragføre utgiftene opp mot andre inntektskilder på et vis som er problematisk i lys av prinsippet om vertikal likhet og proveny hensynet. Det er imidlertid neppe adgang til å anvende en slik regel *de lege lata*, hvilket Skar heller ikke syntes å forutsette. Videre er det grunn til å betvile hvorvidt denne løsningen, hvor skatteyteren ikke får adgang til å fradragføre utgiftene ved den egenkapitalfinansierte aktiviteten opp mot andre inntektskilder, utelukkende er hensiktsmessig *de lege ferenda*. Slik de foregående underdelene av fremstillingen har illustrert, foreligger det en mulighet for at den gjeldende rettstilstanden kan virke innovasjonshemmende. Løsningen som Skar skisserer får ikke bukt med dette problemet. Vurderingen av hvorvidt det foreligger en rimelig mulighet for at investert egenkapital vil gi avkastning, vil naturligvis være en *hypotetisk* vurdering. Løsningen til Skar medfører at egenkapitalfinansiert aktivitet som i utgangspunktet er kommersielt motivert, men hvor det kommersielle potensialet er svært usikkert på vurderingstidspunktet, har dårlige skattemessige vilkår for å vokse frem. Det latente problemet ligger i at en vurdering av rimelig mulighet for avkastning på investert egenkapital er en vurdering som baserer seg på hypotetiske premisser. Hvis disse premissene *ikke* viser seg å være korrekte, herunder at en forretningsidé som få andre enn skatteyteren hadde tiltro til faktisk viser seg å bli en suksess, kan konsekvensen bli at en bedrift med et betydelig vekstpotensial ikke får vokse frem.

Zimmer og Mikelsen fremmer også et forslag til rettsregel for vurderingen av økonomisk karakter etter virksomhetsbegrepet i sin artikkel.<sup>159</sup> De tar til ordet for at den mest hensiktsmessige rettsregelen *de lege ferenda*, er at kravet om objektiv overskuddsevne kun skal gjelde for aktiviteter som er motivert av flere formål enn bare et økonomisk vinningsformål.<sup>160</sup> Dette innebærer at overskuddsevne ikke skal være et *generelt* vilkår for oppfyllelse av den økonomiske karakteren som virksomhetsbegrepet betinger. Hvis det subjektive formålet til skatteyteren ved aktiviteten er å generere nettoinntekt, skal ikke skattemyndighetene ha adgang til å overprøve hvorvidt forretningskjønnet til skatteyteren er egnet for å oppnå dette vinningsformålet. Fordelene med denne regelen er for det første at

---

<sup>158</sup> Skar (2023) s. 108

<sup>159</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 181-182

<sup>160</sup> Op. cit.

man unngår at skattereglene kan virke innovasjonshemmende, i den forstand at regelverket ikke åpner for at skattemyndighetene kan nekte aktiviteter som er kommersielt motivert status som næringsvirksomhet. For det andre så medfører denne regelen at skattemyndighetene har adgang til å forebygge at aktivitet som er motivert av andre hensyn enn kun økonomisk vinning, gir skatteyteren mulighet til fradragsføring som er problematisk i lys av hensynet til vertikal likhet og provenyehensynet. For det tredje er regelen som Zimmer og Mikelsen skisserer, enkelt anvendelig.

Zimmer og Mikelsen syntes å forutsette at regelen de argumenterer for, også er mulig å legge til grunn *de lege lata*.<sup>161</sup> Artikkelforfatterne peker på at et underliggende element ved samtlige av de tre mest sentrale høyesterettsdommene har vært hvorvidt det subjektive formålet til skatteyteren ved den aktuelle aktiviteten primært har vært å generere nettoinntekt.<sup>162</sup> I *Ramme Gård*-dommen var formålet om å skape en unik destinasjon, uavhengig av hva kostnadene ville beløpe seg på, det mest fremtredende.<sup>163</sup> Formålet til skatteyteren i *Ringnes*-dommen virket for sin del primært å være knyttet til å benytte gården som et fritidssted.<sup>164</sup> I *Kiønig*-dommen, som også er den eneste av de tre mest sentrale høyesterettsdommene hvor skatteyteren vant frem med at aktiviteten kunne betegnes som virksomhet, virket imidlertid formålet om å generere nettoinntekt gjennom skog- og landbruksaktiviteten som det mest fremtredende formålet til skatteyteren.<sup>165</sup> Levevei-testen, som ble presentert i *Kiønig*-dommen, kan etter artikkelforfatternes syn plasseres inn et tankemønster hvor det bestemmende elementet for betydningen av objektiv overskuddsevne er et subjektivt formål om å generere nettoinntekt hos skatteyteren.<sup>166</sup> Videre argumenterer artikkelforfatterne for at en rettsregel hvor det subjektive formålet hos skatteyteren er det bestemmende elementet for hvorvidt økonomisk karakter foreligger, *ikke* er i strid med læren, som først ble artikulert i *Vister*-dommen, om at virksomhetsvurderingen skal være objektiv.<sup>167</sup> De peker på at det er et viktig prinsipielt skille mellom å åpne for at subjektive formål hos skatteyteren skal ha betydning for skatterettslig karakteristikkk på den ene side, og at en eventuell vurdering av overskuddsevne skal foretas på med utgangspunkt i objektive kriterier på den andre siden.<sup>168</sup>

---

<sup>161</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 182-184

<sup>162</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 182-183

<sup>163</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 182

<sup>164</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 183

<sup>165</sup> Op. cit.

<sup>166</sup> Op. cit.

<sup>167</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 183-184

<sup>168</sup> Op. cit.



Det er naturlig å tolke Zimmer og Mikelsen dithen at objektivitetslæren som *Vister*-dommen først introduserte, ikke kan trekkes lenger enn at selve overskuddsevnevurderingen skal være objektiv.

Det er grunnlag for å betvile synspunktet til Zimmer og Mikelsen om at en regel hvor tilstedeværelsen av alternative formål til det økonomiske vinningsformålet er det bestemmende elementet for hvorvidt et krav om objektiv overskuddsevne gjør seg gjeldende, er mulig å argumentere for *de lege lata*. For det første etterlater *Ramme Gård*-dommen lite rom for et tolkningsresultat som innebærer at objektiv overskuddsevne *ikke* er et generelt vilkår for økonomisk karakter etter virksomhetsbegrepet. For det andre er vurderingstemaet for intensiteten av overprøvingsretten som Høyesterett formulerer i *Ramme Gård*-dommen, graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten er motivert av et ønske om å generere et nettooverskudd.<sup>169</sup> Det er naturlig å anse dette vurderingstemaet som nokså sementert *de lege lata*. Den nyeste utgaven av Skatte ABC fastsetter eksempelvis at det bestemmende elementet for prøvingsintensiteten som skattemyndighetene kan tillate seg, er graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten er innrettet for å generere fortjeneste.<sup>170</sup> Videre heter det at et typisk eksempel på et slikt objektivt kjennetegn, er at det er tale om aktivitet til livsopphold.<sup>171</sup>

Slik fremstillingen har illustrert, og som særlig Zimmer og Mikelsen understreker, kan den gjeldende rettstilstanden vedrørende fastsettelsen av økonomisk karakter ved virksomhetsvurderingen få negative næringspolitiske utslag.<sup>172</sup> Det paradoksale er imidlertid at Høyesterett presiserte nokså eksplisitt i *Ramme Gård*-dommen at rettstilstanden *ikke* skal hemme legitim gründervirksomhet.<sup>173</sup> Høyesterett har følgelig ikke hatt *til hensikt* å etablere en rettstilstand med negative egenskaper for gründervirksomhet. Dette premisset kan underbygge et noe videre tolkningsrom *de lege lata*. Dommen avgjør som nevnt at det skal anlegges et krav om avkastning på investert egenkapital, men at avkastningssatsen skal fastsettes konkret.<sup>174</sup> En mulighet er at det etableres en presumsjon for å anlegge et lavt

---

<sup>169</sup> Avsnitt 102-103

<sup>170</sup> Se Skatte ABC 2023/24 under punkt V-9-3.5.10 «Skattemyndighetenes overprøving av skattyters egen vurdering av aktivitetens overskuddsevne»

<sup>171</sup> Op. cit.

<sup>172</sup> Zimmer og Mikelsen (2024) s. 181

<sup>173</sup> Se særlig avsnitt 102 og 108

<sup>174</sup> Se punkt 3.6

kapitalavkastningskrav for aktiviteter som har preg av å være gründervirksomhet ved beregning av overskuddsevne. En annen mulighet, som muligens kan gjøres gjeldende *de lege lata*, er å anvende et vidt levevei-begrep ved fastsettelsen av prøvingsintensiteten for egenkapitalfinansierte gründeraktiviteter. Med et vidt levevei-begrep menes at det er tilstrekkelig at skatteyteren har aktiviteten som en hovedbeskjeftigelse, til forskjell fra at aktiviteten må tjene som levebrød i en snever språklig forstand. For aktiviteter som er motivert av flere alternative formål, kan det imidlertid anlegges et snevrere levevei-begrep, slik at skattemyndighetene får en videre adgang til overprøving når kontrollhensyn gjør seg gjeldende.

## **5 Avsluttende refleksjoner**

Den perfekte rettsregelen for vurderingen av økonomisk karakter etter det skatterettslige virksomhetsbegrepet, kan vanskelig forestilles. Den gjeldende rettstilstanden har gode grunner for seg i et fordelingsperspektiv. Det generelle kravet om overskuddsevne, overprøvingsadgangen avhengig av graden av objektive kjennetegn på at aktiviteten er motivert av et vinningsformål, samt kravet om avkastning på investert egenkapital, bidrar til at skattemyndighetene har adgang til å forebygge effekter ved skattesystemet som er problematiske i lys av målsetningen om vertikal likhet etter skatteevneprinsippet. På den annen side foreligger det en latent mulighet for at rettstilstanden kan virke innovasjonshemmende på et vis som er problematisk i lys av effektivitets- og provenyehensynet. Hvorvidt det latente problemet ved rettstilstanden faktisk vil materialisere seg i et proveny tap, avhenger av hvordan skattemyndighetene velger å innrette sin praksis. Fremstillingen har argumentert for at det foreligger et tolkningsrom *de lege lata* som avbøter muligheten for at rettstilstanden vedrørende kravet om økonomisk karakter for oppfyllelse av virksomhetsbegrepet, kan virke innovasjonshemmende.

*Ramme Gård*-dommen vedrørte et særegent faktum som aktualiserte særlige reelle hensyn. Et mulig ankepunkt mot dommen er at Høyesterett vektla hensynet til å oppnå et rimelig resultat i den konkrete saken på et vis som etablerte en rettstilstand som er problematisk i lys av grunnleggende hensyn ved skattesystemet. Selv om førstvoterende ga uttrykk for at Høyesterett ikke hadde en intensjon om å etablere en rettstilstand som kan virke innovasjonshemmende, foreligger det en mulighet for at konsekvensen av dommen blir en sterkere vektlegging av fordelingshensyn på bekostning av effektivitets- og provenyehensyn. Dommen aktualiserer det evige rettsteoretiske spørsmål: hvorvidt rettsanvendelsen er en prosess hvor rettsanvenderen gjennom juridisk metode når frem til den allerede eksisterende objektivt korrekte juridiske løsningen på det rettslige problemet, *eller* hvorvidt rettsanvendelsen er en prosess hvor rettsanvenderen gjennom en subjektiv vurdering av de reelle hensyn som saken aktualiserer når frem til en løsning på det rettslige problemet saken reiser og deretter anvender juridisk metode for å legitimere denne løsningen. HR-2022-2404-*A Ramme Gård* kan tas til inntekt for at den sistnevnte forståelsen av hva rettsanvendelsesprosessen er, er mest treffende.

## Litteraturliste

### Lover og forskrifter:

Lov om aksjeselskaper	(LOV-1997-06-13-44)
Lov om skatt av formue og inntekt	(LOV-1999-03-26-14)
Lov om mekling og rettergang i sivile saker	(LOV-2005-06-17-90)
Lov om merverdiavgift	(LOV-2009-06-158)
Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue for inntektsåret 2024 (FOR-2023-12-14-2071)	

### Lovforarbeider og andre offentlige publikasjoner:

Ot.prp.nr.86 (1997–1998)	<i>Ny skattelov</i>
Ot.prp.nr.76 (2008-2009)	<i>Om lov om merverdiavgift</i>
NOU: 2022: 20	<i>Et helhetlig skattesystem</i>
Dokument 8:214 S (2022–2023)	(fremmet av stortingsrepresentantene <i>Mudassar Kapur, Hedi Nordby Lunde og Helge Orten</i> )
Skatte-ABC 2023/24	

### Høyesterettsdommer:

Rt-1965-1159	( <i>Vister</i> )
Rt-1981-256	( <i>Bjerke Pedersen</i> )
Rt-1985-319	( <i>Ringnes</i> )
Rt-1995-1422	( <i>Kiønig</i> )
Rt-2003-536	( <i>Storhaugen Invest</i> )
Rt-2009-1473	( <i>Samdal</i> )
Rt-2014-614	( <i>Elysee</i> )
Rt-2015-628	( <i>Solér</i> )

Rt-2015-1068	(Kverva)
HR-2018-580-A	(Salmar)
HR-2018-2433-A	(Yara)
HR-2022-2404-A	(Ramme Gård)

**Lagmannsrettsdommer:**

LB-2020-185144-2	(Ramme Gård, Borgarting lagmannsrett, ikke rettskraftig)
LH-2001-766	(Hålogaland lagmannsrett)
LH-2003-115	(Stranda, Hålogaland lagmannsrett)
LB-2009-153551	(Embla, Borgarting lagmannsrett)
LB-2012-201380	(Bess Mar, Borgarting lagmannsrett)
LB-2013-144135	(Elektrisk Kompagni, Borgarting lagmannsrett)
LB-2017-9933	(Granlund Eiendom, Borgarting lagmannsrett)
LB-2018-75234	(ANG, Borgarting lagmannsrett)

**Tingrettsdommer:**

TOSLO-2019-182230	(Ramme Gård, Oslo tingrett, ikke rettskraftig)
-------------------	--

**Juridisk litteratur:**

Hauge, Harald, «Skatterett: Høyesteretts dom i Ramme Gård-saken», *Tidsskrift for forretningsjus* 2023/1, s. 97-108

Gamkinn, Hilde, «Høyesterettsavgjørelsen Ramme Eiendom: om fradrag for skatt og mva., samt overskuddsevne», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift* 2023/1, s. 52-70

Skar, Henrik, «Kravet til økonomisk karakter i skatte- og merverdiavgiftsretten – særlig om subjektive forhold og prøvingsintensitet», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift* 2023/2, s. 87-109

Zimmer, Fredrik og Mikelsen, Anders, «Ramme-saken – analyse, kritisk vurdering og forslag», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift* 2024/3-4, s. 140-185

### **Leksikon:**

Stoltz, Gerhard, «subsidiær», *Store norske leksikon*, <https://snl.no/subsidier>, sist oppdatert 14. september 2022, (hentet 9. mai 2024)

Aarbakke, Magnus, «koppskatt», *Store norske leksikon*, <https://snl.no/koppskatt>, sist oppdatert 7. november 2022, (hentet 9. mai 2024)

### **Avisartikler:**

Berglihn, Harald, «Milliardæren Petter Olsen tapte mangeårig skattestrid i Høyesterett: - En sorgens dag», *Dagens Næringsliv*, 19. desember 2022, <https://www.dn.no/jus/petter-olsen/ramme-gard/skatteetaten/milliardaren-petter-olsen-tapte-mangearig-skattestrid-i-hoyesterett-en-sorgens-dag/2-1-1376299>

Rydje, Ole Magnussen, «Regjeringen legger skatteutvalget i skuffen», *Dagens Næringsliv*, 10. mai 2023, <https://www.dn.no/politikk/trygve-slagsvold-vedum/skatt/skatteutvalget/regjeringen-legger-skatteutvalget-i-skuffen/2-1-1448833>