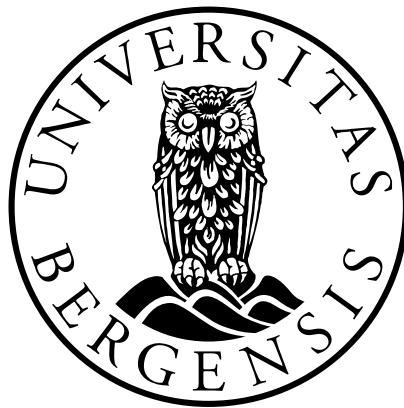


Virksomhetsgrensen ved utleie av fast eiendom

Hvor går grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom?

Kandidatnummer: 202

Antall ord: 14 100



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2024

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Tema, problemstilling og aktualitet	3
1.2 Avgrensinger	5
1.3 Metodisk tilnærming og rettskilder	5
1.4 Videre fremstilling	7
2 Skatterettslige hensyn og bakgrunnen for satsforskjellene	9
2.1 Grunnleggende hensyn og prinsipper i skatteretten	9
2.1.1 Skatteevneprinsippet	9
2.1.2 Nøytralitetshensynet.....	10
2.1.3 Likhetsprinsippet.....	10
2.1.4 Forutberegnelighetshensynet.....	10
2.1.5 Hensynet til praktikable regler	11
2.1.6 Systemhensynet.....	11
2.2 Bakgrunnen for satsforskjellene.....	11
3 Virksomhetsgrensen ved utleie av fast eiendom	14
3.1 Innledning.....	14
3.2 Utleieaktiviteten må skje for skattyter sin regning og risiko	16
3.2.1 Innledning.....	16
3.2.2 Særlig om utleie av fast eiendom gjennom utleieformidlingsbyrå	16
3.3 Utleieaktiviteten må ha økonomisk karakter.....	18
3.3.1 Innledning.....	18
3.3.2 Tilfeller der utleieaktiviteten først har mulighet til å gå med økonomisk overskudd om 10 til 15 år.....	19
3.4 Utleieaktiviteten må ha en viss varighet	22
3.4.1 Innledning.....	22
3.4.2 Varighetskravets nedre grense	23
3.5 Utleieaktiviteten må være av et visst omfang	24
3.5.1 Innledning.....	24
3.5.2 Antall leieforhold	26
3.5.3 Lengden på leieforholdet.....	28
3.5.4 Vedlikehold av den faste eiendommen	29
3.5.5 Leieinntektenes størrelse	30

3.5.6	Formålet med utleieaktiviteten.....	32
3.5.7	Den faste eiendommens art og beliggenhet.....	35
3.5.8	Helhetsvurderingen av utleieaktivitetens omfang	36
4	I hvilken utstrekning skal to utleieaktiviteter vurderes samlet?	39
4.1	Innledning.....	39
4.2	Tilfeller der skattyter leier ut flere eiendommer	39
4.3	Kort om ektefeller	42
5	Bør gjeldende rett endres?	44
5.1	Grensedragningen i lys av skatterettens grunnleggende hensyn og prinsipper	44
5.2	Konklusjon	46
	Kilderegister	48

1 Innledning

1.1 Tema, problemstilling og aktualitet

Temaet for denne oppgaven er grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom.¹ Denne grensen ble særlig aktualisert ved skattereformen av 2004–2006 og innføringen av foretaksmodellen.² Foretaksmodellen er betegnelsen på skattlegging av virksomhetsinntekt som opptjenes av enkeltpersoner.³

Oppgavens overordnede problemstilling er hvor grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, går etter gjeldende rett. Avslutningsvis reises det også spørsmål ved om grensen kan forsvares i lys av de grunnleggende hensyn og prinsipper som norsk skatterett bygger på.

Dersom utleieaktiviteten klassifiseres som passiv kapitalforvaltning,⁴ blir inntekten beskattet som alminnelig inntekt.⁵ Procentsatsen for kapitalinntekt er fastsatt til 22 prosent for inntektsåret 2024.⁶ Tilfredsstilles derimot virksomhetskravet,⁷ blir inntekten beskattet som alminnelig inntekt, i tillegg til å bli underlagt ekstrabeskatning gjennom trinnskatt og trygdeavgift.⁸ For inntektsåret 2024 er skattesatsen for virksomhetsinntekt opp mot 50,6 prosent.⁹ Riktig klassifisering av leieinntekten har derfor stor økonomisk betydning for skattyter.

Hva som skal til for at virksomhetsgrensen anses overskredet i utleietilfellene, er ikke alltid like klart. Det er ikke tvilsomt at en utleier som leier ut hundrevis av leiligheter eller titalls av næringsbygg, driver virksomhet. På samme måte er det klart at en privatperson som leier ut en

¹ Begrepet «fast eiendom» sikter normalt til grunn og bebyggelse som er varig forbundet til denne, se blant annet Skatte-ABC 2021/22 s. 1141.

² Lov 17. juni 2005 nr. 74 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (endringer til skatteloven).

³ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 811. For mer om foretaksmodellen, se Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 811–847.

⁴ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven - sktl.) §§ 5-1 jf. 5-20.

⁵ Begrepet «alminnelig inntekt» er et nettoinntektsbegrep og omfatter alle inntekter etter fradrag, se Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 64.

⁶ Forskrift 14. desember 2023 nr. 2071 om stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak - ssv.) §§ 3-2 og 3-8.

⁷ Sktl. §§ 5-1 jf. 5-30.

⁸ Inntekten inngår i beregningen av personinntekt, se sktl. § 12-10 annet ledd. Begrepet «personinntekt» er et bruttoinntektsbegrep og omfatter inntekt tilknyttet arbeid, virksomhet eller pensjon, se Folkvord (2020) s. 37–38.

⁹ Ssv § 3-1 jf. Forskrift av 14. desember 2023 nr. 2072 om stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2024 (Stortingetsvedtak om avgifter til folketrygden) § 7.

sekundærbolig gjennom en langtidskontrakt, ikke driver virksomhet. Mellom disse ytterpunktene kan det oppstå tvil om hvor grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet, går.

Rettstilstanden har vært forsøkt klargjort på flere måter. Skattedirektoratet oppfordret Finansdepartementet til å gi forskriftsbestemmelser som anga grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet mer eksakt.¹⁰ Etter departementets syn ville imidlertid slike forskriftsbestemmelser ha liten egenverdi, og det ble vist til at det uansett må foretas en konkret helhetsvurdering av aktiviteten.¹¹

Rettstilstanden har også vært forsøkt klargjort gjennom retningslinjer gitt i Skatte-ABC. Tommelfingerregelen er at utleie av fem boenheter eller mer til bolig- og fritidsformål, eller mer enn 500 kvadratmeter til forretningsformål, anses som virksomhet.¹² Selv om Skatte-ABC sine retningslinjer er eksakte og konkrete, foreligger det fortsatt betydelig rettsusikkerhet. Det kommer blant annet til uttrykk ved de mange bindende forhåndsuttalelser som er gitt i tilknytning til utleie av fast eiendom.¹³

I teorien har det blitt skrevet rikelig om skattelovens virksomhetsbegrep.¹⁴ Grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom har likevel fått forholdsvis liten oppmerksomhet. Riktig nok har både Berg-Rolness, Zimmer, og Folkvord, Furusest og Gjems-Onstad uttalt seg om grensen.¹⁵ Det er imidlertid en gjenganger at fremstillingene er generelle og ikke går i dybden på problemstillingen.¹⁶

Den begrensede analysen av gjeldende rett gjør temaet interessant å undersøke nærmere. Grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet har ikke bare betydning for hvilken skattesats inntektene skal beskattes med, men også for anvendelsen av en rekke andre regler i

¹⁰ Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) s. 76.

¹¹ Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) s. 76.

¹² Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

¹³ Se for eksempel BFU 04/06, BFU 09/06, BFU 11/06, BFU 28/06, BFU 24/10, BFU 14/15 og BFU 10/22.

¹⁴ Aarbakke (1967) og Berg-Rolness (2009).

¹⁵ Se Berg-Rolness (2009) s. 213–221, Zimmer (2021) s. 429–432 og Folkvord, Furusest og Gjems-Onstad (2021) s. 822–829. Ellers er det skrevet to masteroppgaver om grensedragningen, se Volla (2011) og Øye (2016).

¹⁶ Selv om Berg-Rolness har viet åtte sider til temaet, består drøftelsen hovedsakelig av en gjengivelse av Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser. Også Zimmer og Folkvord, Furusest og Gjems-Onstad holder seg på overflatenivå ved å kort angi hvilke momenter som er av betydning for grensedragningen.

skatteloven.¹⁷ En nærmere avklaring av rettstilstanden, som oppgaven legger opp til, synes derfor nødvendig.

1.2 Avgrensinger

Etter sktl. § 5-1 første ledd anses enhver «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» som skattepliktig inntekt. For det første oppstiller bestemmelsen krav om at det foreligger en «fordel».¹⁸ For det andre oppstilles det et tilknytningskrav, ved at fordelen er vunnet «ved» arbeid, kapital eller virksomhet.¹⁹ En problematisering av fordelsbegrepet og tilknytningsvilkåret faller utenfor oppgavens problemstilling. Det samme gjør avgrensningen av virksomhetsinntekter mot arbeidsinntekter.

Ved vurderingen av hvor grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet går, kan det også reises spørsmål ved når en eventuell virksomhet anses påbegynt.²⁰ Av hensyn til masteroppgavens rammer, avgrenses det mot en nærmere redegjørelse av virksomhetens oppstartstidspunkt.

1.3 Metodisk tilnærming og rettskilder

Oppgaven har hovedsakelig en rettsdogmatisk metodetilnærming. Uttrykket «rettsdogmatikk» sikter til en deskriptiv fremstilling av gjeldende rett.²¹ Hovedformålet er å kartlegge hvor grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, går. Dette gjøres ved bruk av alminnelig juridisk metodelære, hvor ordlyd, forarbeider og rettspraksis normalt står sentralt.²²

Problemstillingen omhandler et tema innenfor skatteretten. Det følger av Grunnloven at det offentliges inngrep overfor borgerne krever hjemmel i lov.²³ Det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet står sentralt i skatteretten, og utgjør en konstitusjonell begrensning på rettsanvender sin kompetanse.²⁴ I norsk skatterett gjelder det imidlertid ikke et strengt krav

¹⁷ Se blant annet regler om skattefri omdanning etter sktl. § 11-21 og fradragsrett for tap på fordringer etter sktl. § 6-2.

¹⁸ For mer om dette, se Zimmer (2021) s. 156–159.

¹⁹ For mer om dette, se Zimmer (2021) s. 176–179.

²⁰ For mer om dette, se Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 869.

²¹ Kolflaath (2004) s. 32.

²² Bergo (2022) s. 15.

²³ Lov 17. mai 1814 nr. 17 om Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven - GrL.) § 113.

²⁴ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 69.

om klar hjemmel for skatteplikt.²⁵ Det kommer frem i blant annet Rt. 2014 s. 1281, hvor Høyesterett i forbindelse med en merverdiavgiftsrettslig problemstilling uttalte at

«[legalitetsprinsippet] innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvil i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor».²⁶

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av begrepene «kapital» og «virksomhet», selv om eksemplifiseringer fremgår av sktl. §§ 5-20 og 5-30. Grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet kan derfor ikke trekkes basert på lovens ordlyd. Hvilke utleieaktiviteter som oppfyller kravet til virksomhet, må avklares gjennom bidrag fra øvrige rettskildefaktorer. Dette er i seg selv ikke uforenlig med legalitetsprinsippet, da det er rom for å vektlegge andre rettskilder enn lovens ordlyd.²⁷

Lovforarbeidene gir særlig veiledning om innholdet i skattelovens virksomhetsbegrep, men er sparsommelige når det gjelder grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet.²⁸ Høyesterettspraksis har derimot dannet grunnlag for presiserende regler om grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom. Av sentral betydning er Rt. 1950 s. 482 og Rt. 1973 s. 931, som angir vurderingsmomenter ved grensedragningen. Ettersom skatteloven av 1999 bare var en teknisk lovfornyelse og ikke førte til materielle endringer sammenliknet med skatteloven av 1911,²⁹ er både forarbeider og rettspraksis knyttet til 1911-loven fortsatt relevant.³⁰

Ytterligere veiledning om grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, gir underrettspraksis og administrativ praksis. Selv om underrettspraksis og administrativ praksis har begrenset rettskildemessig vekt,³¹ har praksisen

²⁵ Slik både Zimmer (2021) s. 50 og Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 69 legger til grunn.

²⁶ Rt. 2014 s. 1281 A (Z-huset) avsnitt 48. Tilsvarende er lagt til grunn i HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 45.

²⁷ Rt. 2014 s. 1281 A (Z-huset) avsnitt 48.

²⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

²⁹ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven av 1911).

³⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 5.

³¹ Se Zimmer (2021) s. 57 og 61.

argumentasjonsverdi i tilfeller der grensedragningen verken kan utledes av ordlyd, forarbeider eller høyesterettspraksis. Dette er særlig verdifullt når analysen i juridisk teori om grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, er begrenset.

Skatte-ABC gir også bidrag til hvor grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, går.³² Skatte-ABC er først og fremst en håndbok, som gir anvisning på hvilke regler Skatteetaten skal følge.³³ Ved fastlegging av gjeldende rett må derfor Skatte-ABC brukes med forsiktighet, da den har begrenset rettskildemessig vekt.³⁴ Dette gjelder trolig selv om grensen på fem boenheter, eller mer enn 500 kvadratmeter næringsareal, har stått i Skatte-ABC i over 30 år.³⁵

Rettspolitiske betraktninger blir behandlet i kapittel 5. Den rettspolitiske metoden er normativ og stiller spørsmål ved om gjeldende rett er slik den bør være.³⁶ Forutsetningen for å kunne komme med rettspolitiske innspill, er at oppgaven gir et klart bilde av hva som er gjeldende rett. Som jeg kommer tilbake til i kapittel 2, bygger norsk skatterett på en rekke grunnleggende hensyn og prinsipper. Ved å ta utgangspunkt i disse, kan stilles spørsmål ved om grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom er slik den bør være. Dersom grensedragningen ikke er i samsvar med hensynene, kan det etter en rettspolitisk tilnærming argumenteres for at gjeldende rett bør endres.

1.4 Videre fremstilling

Fremgangsmåten for analysen er som følger: I kapittel 2 gir jeg en kort gjennomgang av grunnleggende hensyn og prinsipper i skatteretten og gjør rede for hvorfor skattesatsen på inntekt fra kapital og inntekt fra virksomhet er ulik. I kapittel 3 er hovedfokuset på hvor grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom går etter gjeldende rett, før jeg i kapittel 4 ser på når utleie av separate eiendommer skal vurderes

³² Skatte-ABC 2023/24 s. 1700–1701.

³³ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 79.

³⁴ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 78.

³⁵ Se forutsetningsvis Stoveland (2010). Hvilken vekt Skatte-ABC har i tilfeller der et standpunkt er lagt til grunn over lang tid, er ikke helt klart. Mye taler for at vekten er begrenset også i slike tilfeller, se for eksempel Rt. 2003 s. 536 A (Storhaugen Invest) avsnitt 41 hvor Høyesterett påpekte at skattemyndighetens syn var «lagt til grunn i flere utgaver av Lignings-ABC», uten at dette var av betydning som sådan. Hvorfor grensen går ved akkurat fem boenheter, eller mer enn 500 kvadratmeter næringsareal, er heller ikke helt klart, se Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 820.

³⁶ Kolflaath (2004) s. 32.

samlet i relasjon til virksomhetsbegrepet. I kapittel 5 konkluderer jeg på om gjeldende rett ivaretar de grunnleggende hensyn og prinsipper som norsk skatterett bygger på.

2 Skatterettslige hensyn og bakgrunnen for satsforskjellene

2.1 Grunnleggende hensyn og prinsipper i skatteretten

For at skatteretten skal være legitim i lys av rettsordenen, er det av betydning om skattereglene ivaretar de grunnleggende hensyn og prinsipper som skatteretten bygger på. Sentralt i skatteretten står blant annet skatteevneprinsippet, nøytralitetshensynet, likhetsprinsippet, forutberegnelighetshensynet, hensynet til praktikable regler og systemhensynet.³⁷ Hva de nevnte hensyn og prinsipper innebærer og hvorfor de er sentrale, skal jeg gjøre rede for i dette delkapittelet.

Selv om de nevnte hensyn og prinsipper kan forklare store deler av skattereglene, gjelder dette ikke uten unntak. Spesielt når det gjelder grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, er det rom for å argumentere at reglene ikke konsekvent ivaretar skatterettens fundament. Dette poenget kommer jeg tilbake til i kapittel 5.

2.1.1 Skatteevneprinsippet

Skatteevneprinsippet er en bærebjelke i norsk skatterett.³⁸ Prinsippet innebærer at skattebelastningen skal fordeles ut fra skattyternes evne til å bære den.³⁹ Denne evnen avhenger av blant annet skattyters inntekt, formue og forsørgelsesbyrde.⁴⁰ Utgangspunktet er at enhver økonomisk fordel øker skattyters skatteevne.⁴¹ Det følger imidlertid av sikker rett at inntekt som gir skatteevne må forstås som nettoinntekt, altså bruttoinntekt med fradrag for kostnader som har tilknytning til bruttoinntekten.⁴² Mer konkret innebærer skatteevneprinsippet at det må foreligge en nettoinntekt som fører til at skatteevnen øker, og det er denne endringen som skal skattlegges. Hovedbegrunnelsen bak skatteevneprinsippet er rettferdighetshensyn, og formålet er å redusere inntektsforskjellene etter skatt.⁴³

³⁷ Folkvord (2020) s. 22–27. Opplistingen er ikke uttømmende. For mer om dette, se Zimmer (2021) s. 28–33.

³⁸ Folkvord (2020) s. 22.

³⁹ Zimmer (2021) s. 30.

⁴⁰ Zimmer (2021) s. 30.

⁴¹ NOU 2022: 20 s. 84.

⁴² NOU 2022: 20 s. 84 med videre henvisninger til HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 30.

⁴³ NOU 2022: 20 s. 84.

2.1.2 Nøytralitetshensynet

Sentralt står også hensynet til nøytralitet.⁴⁴ Med nøytrale skatteregler siktes det til skatteregler som ikke påvirker et skattesubjekt sin atferd.⁴⁵ Tanken bak nøytrale skatteregler er at både privatpersoner og næringsdrivende som den klare hovedregel opptrer fornuftig.⁴⁶ Skatt som endrer på skattesubjektets atferdsmønster vil derfor resultere i et samfunnsøkonomisk tap. I praksis betyr nøytralitet at skattesubjektets sparings- og investeringsvalg er den samme før og etter skatt.⁴⁷ Fraværet av incentiver er grunnleggende for å oppnå sammenfall mellom det som er privatøkonomisk mest lønnsomt, og det som er samfunnsøkonomisk lønnsomt.⁴⁸

2.1.3 Likhetsprinsippet

Likhetsprinsippet er lovfestet i GrL § 98, hvor det kommer frem at «[a]lle er like for loven». Prinsippet innebærer at rettssubjekter i et rettssamfunn skal behandles likt.⁴⁹ På skatterettens område får likhetsprinsippet betydning ved at like tilfeller skal bli behandlet likt. Likhetsprinsippet bidrar til å skape rettssikkerhet og hindrer vilkårlighet, noe som anses som grunnleggende målsettinger i en rettsstat.

2.1.4 Forutberegnelighetshensynet

Hensynet til forutberegnelighet er som på andre rettsområder også sentralt i skatteretten.⁵⁰ Forutberegnelighetshensynet innebærer at det skal være mulig å innrette seg etter rettstilstanden i nåtid og forutse den rettslige situasjonen for fremtiden.⁵¹ Hvilken skattebelastning et skattesubjekt blir utsatt for, kan ha stor betydning for skattesubjektets valg og handlinger. Særlig fordi skatt er et inngrep i rettssfæren til en skattyter, er det viktig at skattytere kan forutse fremtidig skattebelastning.⁵²

⁴⁴ Folkvord (2020) s. 24.

⁴⁵ Folkvord (2020) s. 24.

⁴⁶ Folkvord, (2020) s. 24.

⁴⁷ NOU 2022: 20 s. 239.

⁴⁸ NOU 2022: 20 s. 239.

⁴⁹ Mæhle og Aarli (2022) s. 140.

⁵⁰ Folkvord (2020) s. 27.

⁵¹ Mæhle og Aarli (2022) s. 100.

⁵² GrL § 113.

2.1.5 Hensynet til praktikable regler

Videre er det en viktig målsetting at skattereglene er enkle og oversiktlige.⁵³ Dette har et todelt formål. For det første bidrar enkle og oversiktlige regler til å redusere administrative kostnader og sikrer en effektiv saksbehandling hos skattemyndigheten. For det andre inneholder skatteretten regler som ethvert skattesubjekt må forholde seg til. Skattesubjektene kan være alt fra profesjonelle aktører med inngående kjennskap til skattereglene, til privatpersoner uten juridiske forkunnskaper. Fordi skattereglene berører et bredt spekter av skattesubjekter, er det viktig at reglene er enkle å anvende for samtlige.

2.1.6 Systemhensynet

Til slutt kan systemhensynet nevnes.⁵⁴ Som den klare hovedregel er skatteregler en del av et større system. Tolkningen av en bestemmelse, får ofte betydning for andre bestemmelser.⁵⁵ Dette innebærer at et tolkningsalternativ ikke bør legges til grunn uten at det har blitt undersøkt hvordan dette passer inn i det større systemet av skatteregler.

2.2 Bakgrunnen for satsforskjellene

Som redegjørelsen i kapittel 2.1 har vist, innebærer god ressursutnyttelse at skattesystemet virker mest mulig nøytralt.⁵⁶ Ettersom satsforskjeller på ulike typer inntekt stimulerer tilpasning, taler hensynet til nøytralitet for at ulike typer inntekter skal beskattes mest mulig likt. Også skatteevneprinsippet taler mot satsforskjeller, da kapitalinntekter og virksomhetsinntekter i utgangspunktet gir samme skatteevne.

Samtidig medfører dagens satsstruktur at avkastning fra blant annet fast eiendom skattlegges ulikt, avhengig av om inntekten klassifiseres som kapital- eller virksomhetsinntekt. Dermed foreligger det naturligvis enkelte forskjeller mellom inntekt fra kapital og inntekt fra virksomhet, som begrunner hvorfor de ulike inntektstypene belastes med ulike skattesatser.⁵⁷ Spørsmålet er hvordan det kan rettfærdiggjøres at inntekt fra utleie av fast eiendom beskattes ulikt, avhengig av om inntekten anses for å være vunnet ved kapital eller virksomhet.

⁵³ Berg-Rolness (2009) s. 17.

⁵⁴ Se for eksempel Rt. 2011 s. 1620 A avsnitt 21.

⁵⁵ Folkvord (2020) s. 26.

⁵⁶ Se kapittel 2.3.

⁵⁷ NOU 2020: 20 s. 239.

For det første kan inntekter fra virksomhet generelt beskattes med en høyere sats enn inntekter fra kapital. Det kan begrunnes med at kapital som inntektskilde er mobilt.⁵⁸ Dersom skattesatsen på kapital settes for høyt, kan den enkelt flyttes ut av landet.⁵⁹ Virksomheter er ofte mer stedbundne, noe som gir mulighet for å skattlegge inntekter fra virksomhet med en høyere sats.

For det andre tilsier hensynet til den internasjonale konkurransen om kapital at kapitalinntekter ikke bør skattlegges for høyt.⁶⁰ På grunn av internasjonalisering av verdensøkonomien kan ikke den norske skattesatsen på kapital være vesentlig høyere enn hva som gjelder i land det er naturlig å sammenlikne Norge med.⁶¹ Dersom den norske kapitalbeskatningen ikke anses «konkurransedyktig», er det vanskelig å trekke kapital til Norge.⁶²

For det tredje opptjenes pensjonspoeng i folketrygden bare av personinntekt.⁶³ Trygdeavgiften kan til en viss grad ses som et motstykke til opptjening av pensjonsrettigheter.⁶⁴ En viss satsforskjell på kapitalinntekter og virksomhetsinntekter kan derfor forsvares i lys av dette.

For det fjerde inngår inntektskilden for kapitalinntekt i beregningsgrunlaget for formuesskatten, noe inntektskilden for virksomhetsinntekt ikke gjør.⁶⁵ Den samlede skatten på kapitalinntekt blir derfor i realiteten høyere enn 22 prosent. Samtidig kan det stilles spørsmål ved om denne begrunnelsen gjør seg gjeldende når kapitalgjenstanden er fast eiendom. Normalt verdsettes fast eiendom langt under omsetningsverdien ved beregningen av formuesskatten.⁶⁶

For det femte er kapital gjenstand for verdiforringelse gjennom inflasjon.⁶⁷ Fordi kapitalgjenstander normalt mister sin verdi over tid, kan det være rimelig å ta hensyn til dette gjennom beskatningen av kapitalinntekter. Imidlertid er det grunn til å fremheve at fast eiendom historisk sett ikke har vært gjenstand for inflasjon.⁶⁸ Tvert om har fast eiendom

⁵⁸ Folkvord (2020) s. 34.

⁵⁹ Folkvord (2020) s. 34.

⁶⁰ Zimmer (2021) s. 409.

⁶¹ Zimmer (2001) s. 386.

⁶² Zimmer (2001) s. 386.

⁶³ Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven - ftrl.) § 3-15 bokstav g.

⁶⁴ Zimmer (2021) s. 409.

⁶⁵ Sktl. § 4-1.

⁶⁶ Sktl. § 4-10.

⁶⁷ Zimmer (2021) s. 409.

⁶⁸ Zimmer (2001) s. 386.

typisk vært et kapitalobjekt som har vært gjenstand for verdistigning. Dermed utsettes inntekter fra fast eiendom i det lange løp neppe for inflasjonstap.⁶⁹

Som drøftelsen viser, er det enkelte omstendigheter som tradisjonelt har blitt fremhevet for å begrunne satsforskjellen på kapital- og virksomhetsinntekter. I utgangspunktet kan det derfor rettferdiggjøres at inntekt fra kapital beskattes med en lav og flat skattesats, mens inntekt fra virksomhet skattlegges med en høy og progressiv skattesats. På samme tid er det flere av argumentene som ikke gjør seg gjeldende når kapitalgjenstanden er fast eiendom.⁷⁰ For eksempel verdsettes fast eiendom langt under omsetningsverdi ved beregning av formuesskatt, og har historisk sett ikke vært gjenstand for verdiforringelse gjennom inflasjon. Det kan derfor stilles spørsmål ved om forskjellen i skattesats ved beskatning av kapital- og virksomhetsinntekter medfører uheldige konsekvenser for investeringsvalg når kapitalobjektet er fast eiendom.⁷¹

I relasjon til oppgavens problemstilling er satsforskjeller en konsekvens av hvordan skattyter sin utleieaktivitet klassifiseres, og sier ikke noe om hvordan grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet i seg selv skal trekkes. En ytterligere problematisering av satsforskjellene faller derfor utenfor oppgavens tema.

⁶⁹ Slik også Zimmer har lagt til grunn, se Zimmer (1991) under punktet «[s]kattearter, satsstruktur, beregningsgrunnlag».

⁷⁰ Argumentene vil normalt gjøre seg gjeldende for andre kapitalgjenstander, for eksempel motorkjøretøy.

⁷¹ NOU 2022: 20 s. 240–241.

3 Virksomhetsgrensen ved utleie av fast eiendom

3.1 Innledning

Skatteloven § 5-1 første ledd lyder som følger:

«Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet».

Inntekt ved utleie av fast eiendom er enten skattepliktig som kapitalinntekt etter sktl. §§ 5-1 jf. 5-20 eller som virksomhetsinntekt etter sktl. §§ 5-1 jf. 5-30. Sett i lys av at inntekt fra kapital utgjør et selvstendig rettsgrunnlag for beskatning av leieinntekter, er det ikke slik at ethvert eierskap til – og enhver utleie av – fast eiendom med sikte på å oppnå avkastning, utgjør virksomhet i skattelovens forstand.⁷² Dermed må det trekkes en grense nedad mot tilfeller der utleieaktiviteten utgjør passiv kapitalforvaltning.

Skatteloven § 5-20 presiserer hva det innebærer at en fordel er vunnet ved kapital. Av bestemmelsen følger det at «avkastning utenfor virksomhet» av formuesgoder er å anse som kapitalinntekter.⁷³ Normalt kjennetegnes kapitalinntekter ved at det foreligger en begrenset arbeidsinnsats fra skattyter, med den følge at det ikke er skapt noen merverdi utover det som utgjør normalavkastning på formuesgodet.⁷⁴

Skatteloven § 5-20 må imidlertid forstås i lys av sktl. § 5-30, hvor det fremgår at virksomhetsinntekter omfatter inntekter vunnet ved «avkastning av kapital i virksomheten».⁷⁵ Virksomhetsinntekter skiller seg fra kapitalinntekter ved at virksomhetsinntekter er et resultat av både arbeidsinnsats og kapitalinnsats.⁷⁶ Arbeidsinnsatsen resulterer normalt i en merverdi, som kommer til uttrykk gjennom en avkastning som overstiger normalavkastning på

⁷² Lindsjörn (2008) s. 4.

⁷³ Sktl. § 5-20 første ledd bokstav a–d.

⁷⁴ Berg-Rolness (2009) s. 238.

⁷⁵ Sktl. § 5-30 første ledd. Det bemerkes at det ikke er selve kapitalen som utgjør virksomhet, men forvaltningen av den.

⁷⁶ Zimmer (2021) s. 162 og Folkvord (2020) s. 125. Blandingsforholdet mellom arbeids- og kapitalinnsats kan variere, se Zimmer (2021) s. 162.

formuesgodet.⁷⁷ Vurderingstemaet ved grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet, er dermed hvor mye av avkastningen som skyldes kapitalinnsatsen, og hvor mye som skyldes arbeidsinnsatsen.⁷⁸

I teorien har det blitt lagt til grunn at regelen om virksomhetsinntekter i sktl. §§ 5-1 jf. 5-30 utgjør *lex specialis* av regelen om kapitalinntekter i sktl. §§ 5-1 jf. 5-20.⁷⁹ Dette innebærer at leieinntekt fra fast eiendom kun skal behandles som kapitalinntekt dersom kravene til virksomhet ikke er oppfylt.

Ved vurderingen av om utleieaktiviteten er å anse som virksomhet, tar man utgangspunkt i skattelovens virksomhetsbegrep. Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. I forarbeidene er aktiviteter som omfattes av virksomhetsbegrepet definert ut fra tre kriterier.⁸⁰ For det første må aktiviteten være utøvet for skattyter sin regning og risiko. For det andre må aktiviteten ha økonomisk karakter. For det tredje må aktiviteten være av en viss varighet og et visst omfang. Tilsvarende tilnærming til virksomhetsbegrepet er lagt til grunn i langvarig rettspraksis.⁸¹

Det er særlig omfangskriteriet som volder tvil ved grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom. Som en oppsummering av rettstilstanden legger Skatte-ABC til grunn at utleie av inntil fire boenheter eller næringsareal inntil 500 kvadratmeter, er å anse som passiv kapitalforvaltning.⁸² Utleieaktivitet som overstiger denne grensen, kan normalt beskattes som virksomhetsinntekt. Det er imidlertid presisert at grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet må foretas etter en konkret vurdering av det enkelte utleieforhold.⁸³ Som jeg kommer tilbake til, fører helhetsvurderingen til at det nevnte utgangspunktet ikke sjeldent fravikes i praksis.

Den videre analysen tar utgangspunkt i forarbeidenes tre kriterier til virksomhetsbegrepet. Hovedfokuset ligger på omfangskriteriet, men av hensyn til en helhetlig analyse av

⁷⁷ Det stilles ikke et absolutt krav om meravkastning for at inntekten skal anses som virksomhetsinntekt, se Rt. 1973 s. 931 A (Holst).

⁷⁸ Ot.prp. nr.1 (2007–2008) s. 195.

⁷⁹ Aarbakke (1990) s. 124.

⁸⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

⁸¹ Se blant annet HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom), HR-2018-2433-A (Yara), Rt. 2015 s. 628 A (Solér) og Rt. 1985 s. 319 A (Ringnes).

⁸² Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

⁸³ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

virksomhetsgrensen ved utleie av fast eiendom, blir kravet om regning og risiko, økonomisk karakter og varighet, behandlet først.

3.2 Utleieaktiviteten må skje for skattyter sin regning og risiko

3.2.1 Innledning

Det første kravet som stilles til virksomhetsbegrepet, er at aktiviteten skjer for skattyter sin regning og risiko.⁸⁴ Av forarbeidene fremgår det at

«[a]ktiviteten må være utøvet *for skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet.»⁸⁵

Kravet om at aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko innebærer at skattyter må bære de kostnader som virksomheten fører med seg, og at resultatet av virksomheten faller på skattyter, både i form av overskudd og underskudd.⁸⁶ I relasjon til utleie av fast eiendom betyr dette at skattyter blant annet har ansvar for å dekke kostnader knyttet til utleieobjektet, samt risikoen for eventuelle markedssvingninger.

3.2.2 Særlig om utleie av fast eiendom gjennom utleieformidlingsbyrå

I nyere tid har det blitt vanligere at boligeiere setter bort administrasjon og utleie av sin bolig til et utleieformidlingsbyrå, som står for utleien og ivaretar forholdet til leietaker fullt ut. I slike tilfeller utøves ikke utleieaktiviteten av skattyter personlig, men gjennom et selvstendig rettssubjekt. Etter gjeldende rett er dette i seg selv ikke til hinder for at utleieaktiviteten anses for å være utøvet for skattyter sin regning og risiko.⁸⁷

I Rt. 2013 s. 421 la Høyesterett til grunn at det ikke nødvendigvis er sammenfall mellom hvem sin regning og risiko aktiviteten utøves for, og hvem som rent faktisk utøver aktiviteten. Den konkrete saken gjaldt et ansvarlig selskap (Tronviken ANS) som hadde overtatt omtrent 300 fordringer. Inndrivingen av fordringene var satt bort til et inkassoselskap. Rettsspørsmålet

⁸⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

⁸⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

⁸⁶ Berg-Rolness (2009) s. 35.

⁸⁷ Rt. 2013 s. 421 A (Tronviken).

var om inkassoselskapets aktivitet var drevet for Tronvikens regning og risiko. Dette svarte Høyesterett bekreftende på, og begrunnet konklusjonen med:

«Tronviken overlot inndrivingen til inkassoselskapene, men beholdt *eierskapet* til fordringene og *den økonomiske interessen* i dem. Overskuddet etter fradrag for inkassoselskapenes provisjon med videre har tilfalt selskapet. Dersom investeringen i fordringsmassen i stedet hadde gitt tap, måtte Tronviken ha båret det. Hovedinteressen i aktiviteten har ligget hos Tronviken, og aktiviteten er utført på vegne av selskapet.»⁸⁸

Dommen illustrerer at det sentrale ved vurderingen av om aktiviteten er utøvet for skattyters regning og risiko, er om skattyter har rett på overskuddet og må bære et eventuelt tap dersom investeringene skulle gå tapt. Hvorvidt aktiviteten er utøvet av skattyter personlig, er ikke av betydning som sådan.⁸⁹

Dersom skattyter gjennom avtale med et utleieformidlingsbyrå begrenser hvilke kostnader utleieaktiviteten fører med seg, eller skattyter inngår avtaler som medfører risikospredning, kan det imidlertid bli spørsmål om utleieaktiviteten skjer for skattyter sin regning og risiko. Et praktisk eksempel kan være at skattyter inngår en avtale med et fremleieselskap, som skal drive fremleie av boliger på vegne av boligeierne.

I BFU 28/06 tok skattemyndigheten stilling til et liknende spørsmål. I den konkrete saken inngikk skattyter og et fremleieselskap en tidsbegrenset avtale om leie av skattyter sin leilighet. Fremleieselskapet inngikk også avtale med øvrige boligeiere i boligkomplekset. Av leieavtalen fremgikk det at skattyter sin leieinntekt utgjorde en andel av fremleieselskapets leieinntekter. En slik måte å beregne leieinntekter på medførte at skattyter sin risiko ble redusert, ved at risikoen for ledighet, skade og andre kostnader knyttet til utleieaktiviteten ble fordelt på flere boligeiere. Skattemyndigheten uttalte følgende:

«Ved utleie gjennom Bolig AS beregnes [...] nettleien ut fra et annet parameter enn ved ren forvaltning, men ellers er skattyters risiko og ansvar for konkrete utgifter knyttet til leiligheten *i hovedsak den samme*».⁹⁰

⁸⁸ Rt. 2013 s. 421 A (Tronviken) avsnitt 39, min kursivering.

⁸⁹ Synspunktet er i samsvar med tidligere praksis, se blant annet Rt. 1950 s. 482 A og Rt. 1967 s. 1570 A. Tilsvarende er lagt til grunn i Skatte-ABC 2023/24 s. 1697.

⁹⁰ BFU 28/06 under punktet «[s]kattedirektoratets vurderinger», min kursivering.

Selv om skattyters fortjeneste og tap ble beregnet på en utradisjonell måte, konkluderte skattemyndigheten med at utleieaktiviteten skjedde for skattyters regning og risiko. Skattemyndighetens konklusjon stemmer overens med gjeldende rett. I et tilfelle der leiekontrakten begrenser skattyters ansvar, er det relevant å se på hvor mye av ansvaret skattyter har fraskrevet seg. Kriteriet anses oppfylt så lenge utleieaktiviteten skjer for en større del av skattyters regning og risiko. Løsningen har forankring i nøytralitetshensyn, da skattyter ikke får mulighet til å komme utenfor virksomhetsgrensen ved å overlate en ubetydelig del av regningen og risikoen til en annen.

Det kan stilles spørsmål ved om skattemyndigheten ville kommet til samme konklusjon dersom fremleieselskapet var forpliktet til å betale vederlag til boligeier uavhengig av om leilighetene i bygget ble leid ut. Ordningen innebærer at skattyters risiko knyttet til ledighet reduseres betraktelig, og at det er leietaker – i dette tilfellet fremleieselskapet – som sitter igjen med både risikoen for ledighet og et eventuelt overskudd. Ettersom utleieaktiviteten i et slikt tilfelle ikke skjer for en større del av skattyters risiko, er gjeldende rett at aktiviteten ikke utgjør virksomhet. Skattemyndigheten ville derfor kommet til en annen konklusjon under denne forutsetningen.

3.3 Utleieaktiviteten må ha økonomisk karakter

3.3.1 Innledning

Det andre kravet som stilles til virksomhetsbegrepet, er at aktiviteten har økonomisk karakter. Av forarbeidene fremgår det at

«[a]ktiviteten må ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett *være egnet til å gi overskudd*. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet.»⁹¹

Utleie av fast eiendom oppfyller vanligvis kravet til økonomisk karakter, da utleien normalt er egnet til å gå med økonomisk overskudd over tid. Er det derimot ikke mulig å drive utleien med sikte på overskudd, kan det heller ikke konstateres virksomhet.⁹² I relasjon til utleie av fast eiendom kan det stilles spørsmål ved om en utleieaktivitet kan oppfylle kravet til

⁹¹ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

⁹² Berg-Rolness (2009) s. 210.

virksomhet dersom muligheten til å gå med overskudd først gjør seg gjeldende om 10 til 15 år.

3.3.2 Tilfeller der utleieaktiviteten først har mulighet til å gå med økonomisk overskudd om 10 til 15 år

Innledningsvis må det klargjøres hvilket krav til overskuddsevne som gjelder ved utleie av fast eiendom. Særlig to utgangspunkter er av betydning: Det første er hva som utgjør målestokken for vurderingen av om overskuddsevne foreligger. Det andre er i hvilket tidsrom vurderingen av om overskuddsevne foreligger, skal ta utgangspunkt i.

Når det gjelder målestokken for vurderingen av om overskuddsevne foreligger, legger førstvoterende i HR-2022-2404-A til grunn at utgangspunktet for vurderingen er «atferden til en rasjonell økonomisk aktør».⁹³ Med dette menes hvordan en alminnelig og fornuftig aktør ville handlet i tilsvarende situasjon. Førstvoterende i dommen fremhever likevel at

«dette [...] ikke [er] ensbetydende med at driften for å oppfylle kravet om overskuddsevne må være innrettet for å oppnå høyest mulig avkastning. Det er selvsagt rom for skattyteren til å prioritere ned hensynet til økonomisk utbytte til fordel for andre verdier».⁹⁴

Uttalelsen viser at skattyter er tillagt en viss valgfrihet når det gjelder hvordan aktiviteten utøves. I relasjon til utleietilfellene innebærer det at skattyter kan utøve utleieaktiviteten på en måte som ikke gir den beste avkastningen, og likevel bli ansett for å drive virksomhet. Det kan for eksempel være tilfellet dersom skattyter leier ut den faste eiendommen til en pris som er langt under hva markedsmessig verdi tilsier, blant annet av etiske eller samfunnsmessige hensyn. Løsningen ivaretar hensynet til nøytralitet, ved at skattyter er avskåret fra å innrette utleieaktiviteten på en måte som ikke gir best mulig avkastning, og slik komme utenfor virksomhetsgrensen.

⁹³ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 111.

⁹⁴ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 111.

Når det kommer til hvilket tidsrom vurderingen av om overskuddsevne foreligger skal ta utgangspunkt i, legger førstvoterende i HR-2022-2404-A til grunn at valg av tidsperiode i noen grad er bransjeavhengig.⁹⁵ Videre uttaler førstvoterende følgende:

«Som et utgangspunkt bedømmes overskuddsevnen i et tidsperspektiv på 5 til 8 år, unntaksvis opp mot 10 år. *En lengre tidsperiode enn dette støter an mot blant annet kontrollhensyn, men det er ikke noe i kildematerialet som utelukker det.* En avveining av de hensyn som gjør seg gjeldende, tilsier imidlertid at det kreves en særlig begrunnelse dersom det skal anlegges et tidsperspektiv som overstiger utgangspunktet på 5 til 8 år.»⁹⁶

Som utgangspunkt skal kravet til overskuddsevne vurderes innen en tidsperiode på 5 til 8 år. Samtidig åpner førstvoterende for at overskuddsevnen kan vurderes innenfor en lengre tidsperiode i særskilte tilfeller.

I forlengelsen av de utgangspunkter som er skissert, kan det stilles spørsmål ved om utleie av fast eiendom kan utgjøre virksomhet i et tilfelle der muligheten til å gå med overskudd først gjør seg gjeldende om 10 til 15 år. Følgende eksempel kan tenkes: Skattyter bygger fem boliger til utleieformål. Skattyter bruker 8 millioner kroner ved oppføringen av hver bolig. Til sammen har skattyter utgifter tilsvarende 40 millioner kroner. Leieinntektene utgjør imidlertid bare til sammen 3 millioner kroner årlig. I et slikt tilfelle vil muligheten til å gå med overskudd tidligst gjøre seg gjeldende etter 13 år.

Avgjørende for om utleieaktiviteten anses som virksomhet i et slikt tilfelle, er om utleieaktiviteten oppfyller kravet til økonomisk karakter. I et tilfelle hvor skattyter har hatt utgifter tilsvarende 40 millioner kroner, er utleieaktiviteten naturligvis ikke egnet til å gi økonomisk overskudd innen 5 til 8 år. Samtidig er det ikke tvilsomt at slik utleieaktivitet er egnet til å gå med økonomisk overskudd en gang i fremtiden. Spørsmålet er om skattyters leieinntekter i et slikt tilfelle skal rubriseres som virksomhetsinntekter.

Utleie av fast eiendom er vanligvis en aktivitet som er egnet til å skape økonomisk overskudd fra første sekund. Utgangspunktet om en tidsperiode på 5 til 8 år synes derfor å treffe godt. Samtidig må det tas hensyn til variasjonen av utleieprosjekter som finnes og den egenart som

⁹⁵ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 141.

⁹⁶ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 141, min kursivering.

kan prege et utleieprosjekt. I et tilfelle der skattyter har store kostnader for å erverve, oppføre eller restaurere et utleieobjekt, kan det være aktuelt å anvende en videre tidshorisont ved vurderingen av om kravet til økonomisk karakter er oppfylt.

I HR-2022-2404-A valgte Høyesterett å anvende en tidsramme på opp mot 10 år i den konkrete saken.⁹⁷ Det ble begrunnet med den egenart som preget prosjektet til Ramme Eiendom, ved at det sannsynligvis ville ta tid å opparbeide et internasjonalt renommé.⁹⁸ Dommen gir uttrykk for at tidshorisonten må fastsettes i lys av aktivitetens egenart. I tillegg følger det av domspremissene at en «lengre tidsperiode [enn 10 år] støter an mot blant annet kontrollhensyn, men det er ikke noe i kildematerialet som utelukker det».⁹⁹ Uttalelsen åpner for at det etter omstendighetene kan være riktig å benytte en enda lengre tidsperiode, særlig der kontrollhensynet står svakere.¹⁰⁰

I relasjon til utleie av fast eiendom kan det argumenteres for at inntektsformålet ved utleieaktiviteten underbygges av nokså klare objektive kjennetegn. Ved investeringer i fast eiendom, er det ofte balanse mellom investeringene og inntekspotensialet til den faste eiendommen. Hensynet til kontroll gjør seg dermed ikke gjeldende med stor styrke. Etter gjeldende rett kan det derfor anvendes en videre tidshorisont ved vurderingen av om kravet til overskuddsevne er oppfylt i et tilfelle der skattyter har store kostnader for å erverve, oppføre eller restaurere den faste eiendommen. I relasjon til eksempelet over, innebærer det at leieinntektene skal rubriseres som virksomhetsinntekter, selv om muligheten til å gå med økonomisk overskudd først gjør seg gjeldende etter 13 år.

Løsningen har støtte blant annet i nøytralitetshensyn. For å sikre nøytralitet ved utleie av fast eiendom, er det grunnleggende at man opererer med et krav til overskuddsevne som rammer økonomisk levedyktige aktiviteter, også når disse har lav lønnsomhet sammenlignet med standarden i bransjen.¹⁰¹

⁹⁷ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 144.

⁹⁸ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 144.

⁹⁹ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 141.

¹⁰⁰ Slik også Skar har lagt til grunn, se Skar (2023) s. 100.

¹⁰¹ Slik også Skar har lagt til grunn, se Skar (2023) s. 107.

3.4 Utleieaktiviteten må ha en viss varighet

3.4.1 Innledning

Det tredje kravet som stilles til virksomhetsbegrepet, er at aktiviteten er av en viss varighet og har et visst omfang. Det er antatt at kravene til varighet og omfang virker komplementært.¹⁰² Dette innebærer at det stilles lavere krav til aktivitetens omfang i tilfeller aktiviteten er langvarig, og motsatt: Er det tale om en aktivitet av kortere varighet, men omfanget er stort, kan virksomhetsgrensen anses passert.

I forarbeidene er følgende uttalt om varighetskravet:

«Det må være utøvet *aktivitet* av [...] en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet [...]. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.»¹⁰³

Forarbeidene åpner for at aktivitet av «kortere varighet» kan anses som virksomhet. Hvor kort tid som etter omstendighetene oppfyller varighetskravet, er ikke helt klart. På den ene siden taler langvarig utleieaktivitet for at virksomhetsgrensen er passert.¹⁰⁴ På den andre siden avgrenser varighetskravet mot enkeltstående transaksjoner, da enkeltstående transaksjoner normalt ikke har slik varighet at de utgjør virksomhet.¹⁰⁵ Mellom disse ytterpunktene finnes det gråsoner som krever en nærmere avklaring. I relasjon til utleie av fast eiendom er det interessante spørsmålet hvor kort utleieaktivitet som etter omstendighetene kan oppfylle varighetskravet.

¹⁰² Slik Berg-Rolness også legger til grunn, se Berg-Rolness (2009) s. 36 med videre henvisninger til Woxholth (2005), kommentar til sel. § 1-1. Se også Rt. 1973 s. 931 A (Holst) hvor en beskjedne aktivitet fra eierens side ble ansett tilstrekkelig for konstatering av virksomhet. Retten la særlig vekt på at utleien hadde vært langvarig, noe som kan tolkes slik at det stilles mindre krav til aktivitetens omfang når utleien er langvarig.

¹⁰³ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

¹⁰⁴ Se Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933.

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

3.4.2 Varighetskravets nedre grense

I BFU 24/10 tok skattemyndigheten stilling til om virksomhetsgrensen var passert gjennom utleie av fem leiligheter i ca. 10 til 11 måneder.¹⁰⁶ Skattemyndigheten konkluderte med at utleieaktiviteten hadde tilstrekkelig varighet, og at kravet til virksomhet var oppfylt. Det ble blant annet fremhevet at gjeldende rett ikke stiller store krav til varighet og at utleieaktiviteten var av et visst omfang.¹⁰⁷

Skattemyndigheten sin konklusjon har god forankring i rettskildene. Som nevnt, kommer det frem av forarbeidene at aktivitet av «kortere varighet» etter omstendighetene anses tilstrekkelig.¹⁰⁸ Dermed åpner forarbeidene for at utleieaktivitet på 10 til 11 måneder kan karakteriseres som virksomhet. Løsningen har også støtte i juridisk teori og Skatte-ABC, hvor det av sistnevnte fremgår at «aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet».¹⁰⁹

For å belyse varighetskravets nedre grense, er også Rt. 1934 s. 229 av interesse. Riktig nok omhandler den nevnte dommen ikke fast eiendom. Dommen er likevel egnet til å belyse varighetskravets nedre grense mer generelt. Spørsmålet var om Norsk Hesteeierforening måtte skatte for inntekter opparbeidet under et todagers hesteveddeløp. Under dissens kom Høyesteretts flertall frem til at aktiviteten måtte kategoriseres som virksomhet.¹¹⁰ Flertallet sluttet seg i det vesentlige til byrettens begrunnelse, hvor det blant annet ble fremhevet:

«At inntekt ved totalisator maa sies at være inntekt av saadan økonomisk virksomhet, synes utvilsomt. Lovens uttrykk er saa omfattende, at der ikke finnes at kunne opstiles nogen forutsetning om, at virksomheten maa være av en varig art, og at lovbestemmelsen derfor ikke skal kunne anvendes naar virksomheten innskrenker sig til bare et begrenset antall av aarets dager.»¹¹¹

Som redegjørelsen viser, stilles det etter gjeldende rett små krav til varighet for at en aktivitet skal anses som virksomhet. Videre gir praksis uttrykk for at varighetskravet sjeldent er til hinder for at en aktivitet kategoriseres som virksomhet, dersom øvrige vilkår som stilles til virksomhetsbegrepet først er til stede. Dette innebærer at dersom utleieaktiviteten er av et

¹⁰⁶ BFU 24/10.

¹⁰⁷ BFU 24/10 under punktet «[s]kattedirektoratets vurderinger».

¹⁰⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

¹⁰⁹ Se Aarbakke (1990) s. 126, Berg-Rolness (2009) s. 237 og Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

¹¹⁰ Rt. 1934 s. 229 på side 230.

¹¹¹ Rt. 1934 s. 229, i byrettens dom gjengitt på side 231, min kursivering.

visst omfang eller skaper store inntekter, har varighetskravet liten selvstendig betydning etter gjeldende rett.

Nettopp på grunn av varighetskravets lave terskel, samt den komplementære virkningen av varighet- og omfangskriteriet, har utleie av fast eiendom vanligvis tilstrekkelig varighet til å bli ansett som virksomhet. Kravet til varighet settes kun på spissen i tilfeller der utleieaktiviteten er av begrenset omfang eller skaper begrensede inntekter. Hvor kort varighet som etter omstendighetene kan oppfylle kravet til varighet, og dermed bli ansett som virksomhet, er imidlertid vanskelig å angi konkret. Kategoriseringen av aktiviteten må til syvende og sist avgjøres etter en konkret helhetsvurdering, hvor særlig utleieaktivitetens omfang står sentralt. En slik tilnærming til varighetskravet er hensiktsmessig, da det sentrale ved grensdragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet er å fange inn skattyters antatte aktivitetsnivå.¹¹²

3.5 Utleieaktiviteten må være av et visst omfang

3.5.1 Innledning

I praksis er det omfangskriteriet som volder størst tvil ved vurderingen av om utleie av fast eiendom utgjør passiv kapitalforvaltning eller virksomhet.¹¹³ For at en utleieaktivitet skal anses som virksomhet, stiller forarbeidene krav om aktivitet av «et visst omfang».¹¹⁴

Uttrykket «et visst omfang» er upresist og gir ikke konkret veiledning. Hvilke utleieaktiviteter som oppfyller kravet til omfang, må derfor avklares gjennom bidrag fra øvrige rettskildefaktorer.

For virksomhetsgrensen ved utleie av fast eiendom har det i praksis utviklet seg presiserende regler. Som en oppsummering av rettsstilstanden legger Skatte-ABC til grunn at

«[d]et må foretas helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til

¹¹² Ot.prp. nr.1 (2007–2008) s. 195.

¹¹³ Lindsjörn (2008) s. 4.

¹¹⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

- forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer.»¹¹⁵

Sjablongregelen illustrerer at utleieaktivitet som overstiger den nevnte grensen, normalt skal beskattes som virksomhetsinntekt. Samtidig er det presisert at grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet må foretas etter en konkret vurdering av det enkelte utleieforhold.¹¹⁶ Føringerne i Skatte-ABC gir likevel veiledning ved at normal aktivitet på nivået som er angitt, vanligvis er å anse som virksomhet.¹¹⁷

En slik sjablongregel har flere fordeler. For det første bidrar regelen til forutberegnelighet ved at skattyter kan innrette seg etter grensen som er angitt i Skatte-ABC. Uten en slik regel ville den enkelte skattyter vært nødt til å selv sette seg inn i praksisen som foreligger. Grensen på fem boenheter, eller mer enn 500 kvadratmeter næringsareal, er langt enklere å forholde seg til enn de kriterier som følger av forarbeider og rettspraksis.¹¹⁸

For det andre bidrar sjablongregelen til at likhetsprinsippet blir ivaretatt. Ved å ha eksakte og konkrete retningslinjer å forholde seg til, kan rettsanvender i større grad sikre at like tilfeller blir behandlet likt.

Samtidig er det ikke sjeldent at skattemyndigheten fraviker utgangspunktet som er skissert i Skatte-ABC.¹¹⁹ Som redegjørelsen vil vise, finnes det eksempler på at skattemyndigheten konkluderer med at det foreligger virksomhet, selv om det er tale om færre boenheter eller mindre arealer enn det som fremgår av Skatte-ABC. Det kan derfor stilles spørsmål ved om sjablongregelen reelt fremmer forutberegnelighet og likhet. Dette poenget kommer jeg tilbake til i kapittel 5.

Det bemerkes at alle former for aktivitet som skjer for skattyters regning og risiko, skal tas i betraktning ved vurderingen av utleieaktivitetens omfang.¹²⁰ For det første innebærer dette at all aktivitet som kan tilordnes skattyter, er av betydning.¹²¹ For det andre er alle forhold som kaster lys over aktivitetens utstrekning, relevant ved omfangsvurderingen. I det følgende er

¹¹⁵ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700. Dette er i samsvar med Høyesteretts premisser i blant annet Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933.

¹¹⁶ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

¹¹⁷ Berg-Rolness (2009) s. 214.

¹¹⁸ Slik også Stoveland legger til grunn, se Stoveland (2010).

¹¹⁹ Rt. 1950 s. 482 A, BFU 6/16 og upublisert BFU av 15.07.2017.

¹²⁰ Se Rt. 2013 s. 421 A (Tronviken) og Berg-Rolness (2009) s. 132.

¹²¹ Se nærmere om dette i kapittel 3.2.

det særlig antall leieforhold, lengden på leieforholdet, graden av vedlikehold, leieinntektenes størrelse, formålet med utleieaktiviteten og den faste eiendommens art og beliggenhet, som blir behandlet.¹²²

3.5.2 Antall leieforhold

I rettspraksis har antall leieforhold blitt fremhevet ved vurderingen av om en utleieaktivitet har et slikt omfang at den anses som virksomhet. I Rt. 1950 s. 482 var spørsmålet om utleie av to gårder, med et samlet areal på 922,5 kvadratmeter, utgjorde virksomhet. Det ble besvart bekreftende. Høyesterett viste til lagmannsrettens begrunnelse, hvor det blant annet ble fremhevet at gårdene hadde til sammen 14 leietakere.¹²³ At utleie av hver gård ble forvaltet gjennom flere individuelle leieforhold, tilsa at skattyters aktivitetsnivå var høyt og trakk i retning av at utleieaktiviteten utgjorde virksomhet.

Etter gjeldende rett er det klart at antall leieforhold inngår i vurderingen av om utleieaktiviteten har et slikt omfang at den anses som virksomhet. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om antall leieforhold som er etablert, skal tillegges betydning utover dette. Spørsmålet er særlig aktuelt i lys av at både administrativ praksis og underrettspraksis har lagt til grunn at hybler utgjør separate boenheter i relasjon til Skatte-ABC sin sjablongregel.¹²⁴

I BFU 10/22 var spørsmålet om utleie av to leiligheter, forvaltet gjennom tretten individuelle leiekontrakter, var å anse som virksomhet. Skattemyndigheten konkluderte med at hver hybel utgjorde en separat boenhet, og at virksomhetsgrensen var passert. Sentralt for skattemyndighetens begrunnelse sto lagmannsrettsdommen LF-2020-80116. Spørsmålet var om utleie av fem hybler og én leilighet utgjorde virksomhet i skattelovens forstand, noe som ble besvart bekreftende. Ved vurderingen av om de fem hyblene utgjorde fem separate boenheter, uttalte lagmannsretten følgende:

«Lagmannsretten er enig [...] i at også hybler må anses som boenhet i denne relasjon. Lagmannsretten peker først på at Lignings-ABC, som har dannet grunnlag for ligningspraksis, ikke kvalifiserer boenheten som «selvstendig» eller lignende. [...]

¹²² Kapittel 3.5.2–3.5.7.

¹²³ Rt. 1950 s. 482 A, i lagmannsrettens dom gjengitt på side 490.

¹²⁴ Det vil i så fall innebære at utleie av én leilighet, forvaltet gjennom fem individuelle leiekontrakter, i henhold til Skatte-ABC sin sjablongregel utgjør virksomhet, forutsatt at aktivitetsnivået til skattyter ellers er normalt, se Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

Reelt sett er det dessuten grunn til å regne med at aktivitetens omfang i hovedsak bestemmes av hvor mange leieforhold utleier administrerer, og ikke av om boenhetene har egen inngang osv. Det sentrale ved definisjonen må være å *fange inn det antatte aktivitetsnivået som en boenhet genererer*, og da hører også hybler med i vurderingen.»¹²⁵

Etter lagmannsretten og skattemyndigheten sitt syn er hvert individuelle leieforhold å anse som en separat boenhet. I relasjon til Skatte-ABC sin sjablongregel har derfor antall leieforhold betydning utover å være et moment i helhetsvurderingen av utleieaktiviteten. I praksis innebærer det at utleie av én leilighet kan oppfylle omfangskravet, forutsatt at utleien forvaltes gjennom et tilstrekkelig antall individuelle leieforhold.

En slik løsning kan kritiseres. Grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom er skjønnsmessig. Hvor mange leieforhold som er etablert kan tas hensyn til i en helhetsvurdering av utleieaktivitetens omfang, uavhengig av om hvert leieforhold regnes som en separat boenhet eller ikke.

Samtidig har løsningen flere fordeler. For det første fremmer løsningen forutberegnelighet. Ved å legge til grunn at antallet leieforhold reflekterer hvor mange boenheter som leies ut, kan skattyter i større grad forutse sin rettsstilling.

For det andre er formålet med omfangsvurderingen å kartlegge aktivitetsnivået til skattyter. Fordi skattyters aktivitet vanligvis øker proporsjonalt med antall leieforhold som er etablert, bør antallet leieforhold tillegges særlig betydning ved fastlegging av utleieaktivitetens omfang.¹²⁶ Tanken er at jo flere leieforhold som er etablert, jo flere personer må skattyter forholde seg til, og desto mer aktivitet kreves fra skattyters side i form av blant annet administrasjon, vedlikehold og oppfølging.

For det tredje har løsningen støtte i skatteevneprinsippet og nøytralitetshensyn. Skattyter får med dette ikke mulighet til å komme seg under virksomhetsgrensen ved å holde arealet eller antallet leiligheter innenfor de grenser som fremgår av Skatte-ABC, og samtidig nyte godt av de økonomiske goder som følger av at skattyter har etablert flere individuelle leieforhold.

¹²⁵ LF-2020-80116 (Frostating), min kursivering.

¹²⁶ Se Skatte-ABC 2023/24 s. 1701 og BFU 10/22.

3.5.3 Lengden på leieforholdet

For å fastslå skattyters aktivitetsnivå og dermed omfanget av utleieaktiviteten, er det videre relevant å se på hvor hyppig den faste eiendommen leies ut.¹²⁷ Normalt medfører utleie av fast eiendom som er forvaltet gjennom korttidskontrakter, hyppigere utskiftninger av leietakere sammenliknet med utleie gjennom langtidskontrakter.¹²⁸ I praksis har derfor lengden på leieforholdet blitt trukket frem som et moment i vurderingen av utleieaktivitetens omfang.¹²⁹

I LB-1994-12 kom lagmannsretten til at utleie av forretningslokaler på til sammen 300 kvadratmeter utgjorde passiv kapitalforvaltning. I den konkrete saken var det tale om to utleieforhold. Lagmannsretten foretok en helhetsvurdering av leieforholdet, og fremhevet at leiekontraktene gjaldt perioder på henholdsvis 5 og 10 år, og var uoppsigelige i perioden. Dermed hadde skattyter ingen aktivitet knyttet til selve anskaffelsen av leietakere. Tatt i betraktning at eiendommenes størrelse var relativt liten, var det naturlig å konkludere med at utleieaktiviteten ikke hadde tilstrekkelig omfang til å utgjøre virksomhet.

Lagmannsretten sin konklusjon er i samsvar med gjeldende rett. Utleie forvaltet gjennom langtidskontrakter legger forholdene til rette for at skattyter kan forholde seg mer passivt. Det resulterer i at avkastningen i større grad reflekterer eiendommens kapitalverdi, og at leieinntektenes tilknytning til skattyters arbeidsinnsats blir mindre. Dersom det ikke foreligger særlige omstendigheter som tilsier at skattyters aktivitetsnivå likevel er høyt, er det i slike tilfeller nærliggende å karakterisere leieinntekten som kapitalinntekt. Det kan for eksempel være at skattyter er tillagt et stort vedlikeholdsansvar, at utleieaktiviteten skaper over gjennomsnittet store inntekter eller at utleien skjer til fritidsformål.¹³⁰

Særlig i relasjon til korttidsutleie gjennom Airbnb, kan det stilles spørsmål ved hva som utgjør den nedre grensen for leieforholdets lengde. I en ikke-publisert forhåndsuttalelse tok skattemyndigheten stilling til om utleie av én leilighet gjennom Airbnb utgjorde virksomhet i skattelovens forstand.¹³¹ Mer konkret gjaldt saken utleie av én leilighet gjennom Airbnb, hovedsakelig om vinteren over en treårsperiode. Det ble lagt til grunn at skifte av leietakere ville skje «flere ganger i måneden».¹³² Skattemyndigheten konkluderte med at

¹²⁷ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700–1701.

¹²⁸ Olsen og Vigdal (2021) s. 146.

¹²⁹ Se LB-1994-12, BFU 6/16 og upublisert BFU av 15.07.2017.

¹³⁰ Se kapittel 3.5.4–3.5.6 for en nærmere redegjørelse av disse momentene.

¹³¹ Upublisert BFU av 15.07.2017. Se også BFU 6/16 hvor skattemyndigheten konkluderte med anskaffelse av to leiligheter med sikte på kontinuerlig korttidsutleie via Airbnb utgjorde virksomhet i skattelovens forstand.

¹³² Upublisert BFU av 15.07.2017 under punktet «[s]kattekontorets vurderinger».

utleieaktiviteten oppfylte kravet til omfang og at leieinntektene skulle kategoriseres som virksomhetsinntekt.

Det kan reises spørsmål ved om skattemyndigheten opererer med en for lav terskel for hvilke utleieaktiviteter som oppfyller omfangskravet. Skattemyndigheten har rett i at korttidsutleie medfører økt aktivitet i form av administrativt arbeid, vedlikehold og oppfølging, noe som i seg selv taler for virksomhet. Samtidig er det ikke gitt at skattyter sitt aktivitetsnivå er høyere ved korttidsutleie av én leilighet til fritidsformål, sammenliknet med langtidsutleie av fire leiligheter til boligformål. Konklusjonen til skattemyndigheten kan derfor fremstå som noe unaturlig.

Det kan videre fremheves at problemstillingen omhandler et tema på legalitetsprinsippets område, hvor det er særlig viktig at tvilsomme rettsspørsmål blir løst på en måte som sikrer klarhet og forutsigbarhet for skattyteren.¹³³ Dersom terskelen for hvilke utleieaktiviteter som oppfyller virksomhetskravet settes for lavt, vil skillet mellom kapital og virksomhet viskes ut. Dette fører igjen til en dårlig ivaretagelse av forutberegnelighetshensynet. Det kan argumenteres for at skattemyndigheten burde lagt større vekt på at utleien var knyttet til én leilighet, sesongbasert og i utgangspunktet skulle skje over en treårsperiode. Den nærliggende konklusjonen er derfor at skattemyndigheten avendte en for lav terskel da de konkluderte på at utleieaktiviteten i BFU av 15.07.2017 var å anse som virksomhet.

3.5.4 Vedlikehold av den faste eiendommen

Hvor stor aktivitet skattyter har i forbindelse med vedlikehold av den faste eiendommen, har betydning for utleieaktivitetens omfang. Med vedlikehold siktes det til arbeid som er nødvendig for å bevare standarden på den faste eiendommen.¹³⁴ Tanken er at jo mer vedlikehold som kreves, desto mer aktivitet antas å foreligge fra skattyter. I en helhetsvurdering taler stor grad av vedlikeholdsansvar hos skattyter for at det foreligger virksomhet.¹³⁵ Motsetningsvis taler det for passiv kapitalplassering dersom eiendommen har et lite vedlikeholdsbehov eller dersom det er avtalt at leietaker skal stå for innsatskrevende vedlikeholdsoppgaver.

¹³³ Grl. § 113.

¹³⁴ Skatte-ABC 2023/24 s. 1654.

¹³⁵ Se Rt. 1973 s. 931 A (Holst), i byrettens dom gjengitt på side 934. Se også Skatte-ABC 2023/24 s. 1701 og BFU 14/15.

Skattyters vedlikeholdsansvar er vanligvis størst ved korttidsutleie, da det ikke er normalt å legge vedlikeholdsansvar på en korttidsleietaker. Ved utleie av fast eiendom forvaltet gjennom langtidskontrakt, er det derimot vanligere at deler av det indre og/eller ytre vedlikeholdsansvaret legges på leietaker. Hvilken betydning det har at deler av vedlikeholdsansvaret ligger på leietaker, er vanskelig å besvare generelt. Spørsmålet må besvares i lys av vurderingstemaet for grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet, som er hvor mye av avkastningen som skyldes kapitalverdien og hvor mye som skyldes arbeidsinnsatsen.¹³⁶ Det innebærer at dersom skattyter gjennom leiekontrakten fraskriver seg ansvaret for innsatskrevende vedlikeholdsoppgaver, og disse legges på leietaker, taler dette i seg selv for passiv kapitalforvaltning.

Det kan stilles spørsmål ved om det avgjørende er hvordan vedlikeholdsansvaret er fordelt etter leiekontrakten, eller hvordan ansvaret reelt er fordelt mellom skattyter og leietaker. Høyesterett har ikke tatt direkte stilling til spørsmålet. I LB-1994-12 hadde skattyter, i henhold til leiekontrakten, ansvaret for det ytre vedlikeholdet av eiendommen.

Lagmannsretten vektla likevel at leietaker tok hånd om og bekostet en rekke oppgaver som etter leiekontrakten skulle utføres av skattyter. Konklusjonen var at den reelle fordelingen av vedlikeholdsansvaret var avgjørende, og ikke den som kom frem av leiekontrakten.

Lagmannsretten sin konklusjon er i samsvar med gjeldende rett. Det sentrale ved omfangsvurderingen er å fange inn skattyters antatte aktivitetsnivå ved utleien. Dersom det er klart at det ikke er knyttet reelle virkninger til leiekontrakten, er kontrakten dårlig egnet til å gi informasjon om hvilket aktivitetsnivå skattyter ligger på. I slike tilfeller er det derfor avgjørende hvordan ansvaret for vedlikehold reelt er fordelt mellom skattyter og leietaker. Er det derimot uklart hvordan vedlikeholdsansvaret mellom skattyter og leietaker reelt er fordelt, kan leiekontrakten gi en pekepinn på hvordan den reelle fordelingen er.

3.5.5 Leieinntektenes størrelse

Tanken er at jo større inntekter utleieaktiviteten gir, desto større aktivitet fra skattyter antas det at det foreligger.¹³⁷ I praksis har derfor størrelsen på brutto leieinntekter blitt trukket frem som et moment ved vurderingen av utleieaktivitetens omfang.¹³⁸

¹³⁶ Ot.prp. nr.1 (2007–2008) s. 195.

¹³⁷ Aarbakke (1990) s. 127.

¹³⁸ Se Rt. 1928 s. 36, Rt. 1950 s. 482 A og Rt. 1973 s. 931 A (Holst).

I Rt. 1950 s. 482 konkluderte Høyesterett med at utleie av to gårder utgjorde virksomhet. Høyesterett viste i det vesentlige til lagmannsretten sin begrunnelse, hvor det blant annet ble fremhevet at gårdene årlig ga leieinntekter på til sammen 48 000 kroner.¹³⁹ Dette tilsvarer omtrent 1 446 000 kroner i mars 2024, noe som tilsier at skattyters leieinntekter ikke var ubetydelige.¹⁴⁰ Selv om det var flere omstendigheter som trakk i retning av at utleieaktiviteten skulle karakteriseres som virksomhet, herunder at gårdene hadde til sammen 14 leietakere og lå i forretningsstrøk, gir dommen uttrykk for at størrelsen på leieinntektene er et relevant moment ved omfangsvurderingen.

Det bemerkes at Skatte-ABC tilsynelatende ikke vektlegger leieinntektens størrelse, men heller knytter omfangsvurderingen til hvor mange boenheter eller hvor stort areal som er leid ut.¹⁴¹ Samtidig legger Skatte-ABC til grunn at det må foretas en helhetsvurdering av utleieaktiviteten, noe som åpner for å ta hensyn til leieinntektenes størrelse i helhetsvurderingen.

Det kan reises spørsmål ved om det kan fastsettes en nedre grense for hvor små leieinntektene kan være før utleieaktiviteten ikke lenger oppfyller kravet til omfang. I Rt. 1973 s. 931 fastslo Høyesterett at utleieaktivitet utgjorde virksomhet selv om leieinntektene var langt mer begrenset enn tilfellet i Rt. 1950 s. 482. Brutto leieinntekt i den konkrete saken utgjorde 24 400 kroner årlig, noe som i mars 2024 tilsvarer omtrent 286 000 kroner.¹⁴² Leieinntektene var altså beskjeden i størrelse. Høyesterett la imidlertid avgjørende vekt på følgende:

«Utleien gjaldt utelukkende forretnings- og lagerlokaler beliggende i utpreget forretningsstrøk. Det utleide gulvareal var betydelig, ca. 2500 [kvadratmeter]. Leieboernes antall var opprinnelig 4, men økte etter hvert til 10.»¹⁴³

Etter en konkret helhetsvurdering oppfylte utleieaktiviteten kravet til omfang og ble ansett som virksomhet. Dommen gir uttrykk for at det etter omstendighetene kan stilles mer begrensede krav til leieinntektenes størrelse, særlig dersom andre forhold taler for at skattyter sitt aktivitetsnivå er høyt. Etter gjeldende rett vil derfor en anførsel om at leieinntektene er beskjedne, normalt ikke føre frem alene.

¹³⁹ Rt. 1950 s. 482, i lagmannsrettens dom gjengitt på side 490.

¹⁴⁰ Konsumindeksen har steget omtrent 2900 prosent siden 1941, se SSB om priskalkulator.

¹⁴¹ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

¹⁴² Konsumindeksen har steget omtrent 1000 prosent siden 1968, se SSB om priskalkulator.

¹⁴³ Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933.

Samtidig må det tas hensyn til at utleieaktiviteten kan miste sin karakter av å være virksomhet dersom leieinntektene ikke overstiger det som er vanlig avkastning på fast eiendom.¹⁴⁴ I teorien er det derfor lagt til grunn at leieinntekter tilsvarende en normal lånerente taler for passiv kapitalforvaltning.¹⁴⁵ Utover dette er det vanskelig å angi mer eksakte grensedragninger. Til syvende og sist må det foretas en konkret helhetsvurdering av utleieforholdet, hvor ulike omstendigheter som kaster lys over skattyter sitt aktivitetsnivå, er av betydning.

3.5.6 Formålet med utleieaktiviteten

Formålet med utleieaktiviteten kan belyse hvilket aktivitetsnivå skattyter har.¹⁴⁶ Normalt er skattyters aktivitetsnivå høyere ved utleie til fritidsformål, sammenliknet med utleie til boligformål. Dette henger sammen med at utleie til fritidsformål vanligvis innebærer kortere leieforhold, i tillegg til økt aktivitet knyttet til både administrasjon, oppfølging og vedlikehold.

Det er imidlertid ikke alltid like enkelt å fastslå hva som er formålet med utleieaktiviteten. Følgende eksempel kan tenkes: Skattyter erverver en leilighet med sikte på utleie til boligformål. Leiligheten blir imidlertid aldri leid ut til boligformål, men kun brukt til utleie til fritidsformål. Spørsmålet er om det, i en helhetsvurdering av utleieaktivitetens omfang, kan vektlegges at leiligheten opprinnelig ble anskaffet for utleie til boligformål.

I Rt.1950 s. 482 tok Høyesterett stilling til hvilken betydning det hadde at to gårder opprinnelig ble bygget til beboelse, men senere utleid utelukkende til forretningsformål. Høyesterett viste til lagmannsrettens begrunnelse, hvor det blant annet ble uttalt

«[a]t [forretningseiendommene] opprinnelig var bygget til beboelse kan [...] ikke ha noen betydning for avgjørelsen i nærværende sak».¹⁴⁷

¹⁴⁴ Se LB-1994-12 (Borgarting) og LG-1996-184 (Gulating), hvor retten fremhevet at det var «en sterk indikasjon på at det ligger virksomhet til grunn» hvis inntektene «overstiger det som er vanlig avkastning av en formuesgjenstand».

¹⁴⁵ Berg-Rolness (2009) s. 223.

¹⁴⁶ Se forutsetningsvis Rt. 1950 s. 482 A og Rt. 1973 s. 931 A (Holst) hvor det ble fremhevet at eiendommene ble leid ut til forretningsformål. Se også forutsetningsvis Skatte-ABC 2023/24 s. 1700 som skiller mellom utleie til forretningsformål og utleie til bolig- og fritidsformål.

¹⁴⁷ Rt. 1950 s. 482 A, i lagmannsrettens dom gjengitt på side 490.

I den konkrete saken var det uten betydning at eiendommene opprinnelig var bygget for beboelse. For å få et riktig bilde av skattyters aktivitetsnivå knyttet til utleieaktiviteten, er det avgjørende hvilket formål utleieaktiviteten reelt har. Hva skattyter så for seg ved ervervelsen av eiendommen, er derfor av underordnet betydning. Etter gjeldende rett kan altså et utleieformål normalt ikke vektlegges dersom formålet ikke har realisert seg. I relasjon til eksempelet over, kan det derfor ikke legges vekt på at leiligheten opprinnelig ble anskaffet for utleie til boligformål.

Det bemerkes at Høyesteretts uttalelse i Rt. 1950 s. 482 ikke er generell. Det kan derfor tenkes tilfeller hvor det opprinnelige formålet må tillegges vekt. I den konkrete saken hadde eiendommene aldri vært brukt til beboelse, og det fremsto derfor som særlig unaturlig å vektlegge et formål som aldri hadde realisert seg. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det opprinnelige utleieformålet skal vektlegges dersom formålet har realisert seg, men senere endret seg. Følgende eksempel kan tenkes: Skattyter erverver en leilighet for utleie til boligformål, og leier ut leiligheten i samsvar med dette formålet i et par måneder. Senere velger skattyter å heller leie ut den samme leiligheten til fritidsformål. Spørsmålet er om det skal tillegges vekt at leiligheten ble leid ut til boligformål de første månedene.

Etter gjeldende rett skal det foretas en konkret helhetsvurdering av utleieaktiviteten, hvor det sentrale er å fange inn skattyter sitt aktivitetsnivå knyttet til utleien. Ettersom det er av betydning for skattyters aktivitetsnivå at leiligheten opprinnelig ble leid ut til boligformål, er dette en omstendighet som etter gjeldende rett skal tillegges vekt ved den helhetsvurdering som foretas av utleieforholdet.

En annen problemstilling er hvordan tilfeller av kombinert formål skal behandles. Følgende eksempel kan igjen tenkes: Skattyter erverver en leilighet et annet sted i landet enn der vedkommende bor. Vedkommende planlegger å drive med korttidsutleie til fritidsformål i noen perioder, og samtidig bruke leiligheten privat til fritidsformål i andre perioder. Spørsmålet er hvilken betydning det har for grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet at leiligheten både brukes privat og til utleie til fritidsformål.

Skattedirektoratet har berørt spørsmålet i relasjon til næringsvirksomhetsbegrepet etter merverdiavgiftsloven.¹⁴⁸ I en prinsipputtalelse la Skattedirektoratet til grunn at det ved utleie

¹⁴⁸ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven - mval.) § 2-1 første ledd jf. § 5-5 første ledd bokstav c.

av fritidseiendom ervervet til privat bruk, stilles krav om minimum tre fritidseiendommer for at utleieaktiviteten skal oppfylle kravet til næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven.¹⁴⁹ Den omstendighet at eiendommen brukes privat, er altså et tungtveiende moment mot at utleien utgjør næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven.¹⁵⁰

Det må klargjøres hvilken betydning Skattedirektoratets uttalelse har i relasjon til skattelovens virksomhetsbegrep. I forarbeidene til endringer til skatte- og avgiftsloven er det uttalt at

«[s]elv om innholdet i virksomhetsbegrepet i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, kan *særlige hensyn* bak merverdiavgiften medføre at de konkrete vurderinger kan slå ulikt ut.»¹⁵¹

På bakgrunn av at næringsvirksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsretten ikke er fullt ut sammenfallende med virksomhetsbegrepet i skatteretten, har prinsipputtalelsen ikke direkte overføringsverdi.¹⁵² Uttalelsen må derfor nyanseres ved å ta i betraktning de særlige hensyn som gjør seg gjeldende på merverdiavgiftsrettens område.

Ved utleie av fritidseiendom som oppfyller kravet til næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven, kan det kreves fradrag for inngående merverdiavgift for blant annet kostnader til oppføring og vedlikehold av eiendommen.¹⁵³ Sentralt i merverdiavgiftsretten står derfor hensynet til å unngå fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til privat bruk.¹⁵⁴ Det har medført at kravet til utleieaktivitetens omfang praktiseres særlig strengt på merverdiavgiftsrettens område. Skattedirektoratets prinsipputtalelse som gjelder kombinert bruk, må forstås i lys av dette.

Den omstendighet at fritidseiendommen brukes privat, er ikke et like tungtveiende moment etter skatteloven som etter merverdiavgiftsloven. Det sentrale ved grensdragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet på skatterettens område, er å kartlegge hvor mye av avkastningen som skyldes skattyters arbeidsinnsats, og hvor mye som skyldes kapitalverdien.¹⁵⁵ Det innebærer at utleie av én fritidseiendom etter omstendighetene kan

¹⁴⁹ Skattedirektoratet (2010) punkt 4.

¹⁵⁰ Skattedirektoratet (2010) punkt 4.

¹⁵¹ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195, min kursivering.

¹⁵² Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195.

¹⁵³ Mval. § 8-1 første ledd.

¹⁵⁴ Skattedirektoratet (2010) punkt 4.

¹⁵⁵ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195.

oppfylle virksomhetskravet etter skatteloven, selv om eiendommen også brukes privat av skattyter. Forutsetningen er da at skattyter har et høyt aktivitetsnivå knyttet til utleien. I praksis kan dermed utleieaktivitet som oppfyller kravet til virksomhet etter skatteloven, ende opp med å ikke være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven.

3.5.7 Den faste eiendommens art og beliggenhet

I Rt. 1973 s. 931 fremhevet Høyesterett at «[u]tleien gjaldt utelukkende forretnings- og lagerlokaler beliggende i utpreget forretningsstrøk».¹⁵⁶ Uttalelsen gir uttrykk for at den faste eiendommen sin art og beliggenhet er relevante momenter ved fastlegging av utleieaktivitetens omfang.

Når det gjelder den faste eiendommens art, legger Høyesterett til grunn at forretnings- og lagerlokaler taler for virksomhet.¹⁵⁷ Uttalelsen kan tas til inntekt for at dersom den faste eiendommen har klare virksomhetskarakteristikker, er det nærliggende å betegne utleieaktiviteten som virksomhet. Det kan for eksempel være tilfellet ved utleie av fast eiendom som er innredet med kontorplasser. Når det gjelder beliggenheten, taler det for virksomhet dersom den utleide eiendommen befinner seg i et område preget av forretningsliv.¹⁵⁸ Dette er særlig relevant for næringsseiendommer, som typisk er plassert gruppevis i områder som preges av næringsliv.

Eiendommens beliggenhet har imidlertid også betydning ved utleie av leiligheter. For det første er beliggenheten av betydning dersom utleieleiligheten er plassert i et sentralt område. I slike tilfeller antas det at skattyters aktivitetsnivå er av et visst nivå, da leilighetens plassering medfører at skattyter regelmessig må forholde seg til byutvikling, reguleringsendringer og naboforhold.¹⁵⁹ Det vil derfor trekke i retning av virksomhet dersom den faste eiendommen er plassert i et sentralt område.

For det andre er eiendommens beliggenhet av betydning dersom leiligheten er plassert i et område som typisk er relatert til fritidsformål. Det er særlig aktuelt for eiendommer som ligger i områder som forbindes med skiferie, slik som Geilo eller Hemsedal, eller områder som forbindes med sommerferier, slik som strandsonen på Sørlandet. Ettersom slike

¹⁵⁶ Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933.

¹⁵⁷ Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933.

¹⁵⁸ Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933.

¹⁵⁹ Se LA-2011-82 (Agder) hvor lagmannsretten fremhevet nettopp dette.

eiendommer typisk blir leid ut i forbindelse med fritidsformål, må det antas at skattyter sitt aktivitetsnivå er forholdsvis høyt ved denne typen utleie.

Når det gjelder leiligheter som er plassert i områder som typisk er forbundet med fritidsformål, kan det reises spørsmål ved om det har betydning for utleieaktivitetens omfang at den faste eiendommen ligger i et område som er forbundet med skiferie, kontra i strandsonen på Sørlandet. Ettersom det skal foretas en konkret helhetsvurdering av utleieaktiviteten, kan ulike beliggenheter etter omstendighetene få betydning for omfangsspørsmålet. Normalt utgjør utleiesesongen omtrent fem måneder om vinteren og omtrent to måneder om sommeren.¹⁶⁰ Dette tilsier at det som utgangspunkt kan legges til grunn at skattyters aktivitetsnivå er størst ved utleie av fritidseiendom som typisk brukes i vintersesongen.

Det bemerkes at det trolig ikke taler for passiv kapitalforvaltning dersom den faste eiendommen ligger i et område som er atypisk for næringsvirksomhet, eller mangler fellestrekk med typiske næringslokaler. Høyesteretts premisser i Rt. 1973 s. 931 kan ikke forstås antitetisk. Særlig i lys av moderne former for utleie, er det ikke tvilsomt at en leilighet kan være innredet som et alminnelig hjem, og likevel oppfylle kravet til virksomhet. Heller ikke den omstendighet at eiendommen ligger utenfor områder som typisk er forbundet med næringsvirksomhet kan tillegges vekt. Slike omstendigheter sier i seg selv lite om skattyters aktivitetsnivå.

3.5.8 Helhetsvurderingen av utleieaktivitetens omfang

Vurderingen av om en utleieaktivitet er å anse som virksomhet, må til syvende og sist bero på en helhetsvurdering av aktiviteten.¹⁶¹ Som det kommer frem av Skatte-ABC, er grensen på fem boenheter, eller mer enn 500 kvadratmeter næringsareal, kun et veiledende utgangspunkt.

På den ene siden har redegjørelsen vist at skattyters aktivitetsnivå kan bli så høyt at leieinntekter skal behandles som virksomhetsinntekter, selv om antall boenheter eller utleid areal ligger under de grenser som fremgår av Skatte-ABC. Dette er særlig aktuelt ved korttidsutleie til fritidsformål, hvor det normalt kreves et høyt aktivitetsnivå fra skattyter.

¹⁶⁰ KPMG (2011) s. 2.

¹⁶¹ Se forutsetningsvis Rt. 1973 s. 931 A (Holst) på side 933 hvor Høyesterett foretar en samlet vurdering av utleieaktiviteten. Se også Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

Kontinuerlig korttidsutleie av én leilighet til fritidsformål kan derfor etter omstendighetene oppfylle omfangskravet og bli ansett som virksomhet.

På den andre siden kan det forekomme at skattyters aktivitetsnivå er så begrenset at leieinntekter skal behandles som kapitalinntekter, selv om antall boenheter eller utleid areal overstiger de grenser som fremgår av Skatte-ABC.¹⁶² Det var tilfellet i BFU 14/15, hvor spørsmålet var om en kombinasjon av utleie av 660 kvadratmeter næringsareal og én leilighet var å anse som virksomhet. Etter en konkret helhetsvurdering, konkluderte skattemyndigheten med at leieinntektene skulle behandles som kapitalinntekter.

I relasjon til utleieleiligheten, ble det fremhevet at skattyters aktivitetsnivå var lavt.¹⁶³ Når det gjaldt næringsarealet, la skattemyndigheten vekt på at hele næringsarealet var leid ut til én og samme leietaker.¹⁶⁴ Normalt kreves det mindre aktivitet fra skattyter å forholde seg til én leietaker, sammenliknet med flere. Videre ble det fremhevet at leieavtalen var langvarig ved at den hadde en varighet på 10 år. Gjennom en langvarig leiekontrakt reduserte skattyter sin aktivitet knyttet til både reforhandling og fornyelse av leiekontrakten, samt skifte av leietakere. Det ble også fremhevet at leietaker sto ansvarlig for det indre vedlikeholdet, slik at skattyter ikke hadde noe aktivitet knyttet til dette. Samlet sett hadde skattyter ikke et aktivitetsnivå som oppfylte kravet til omfang.

Eksempelene viser at antall boenheter og areal på eiendommen kun er ett av flere vurderingsmomenter i helhetsvurderingen av utleieaktivitetens omfang. Antall individuelle leieforhold, lengden på leieforholdet, formålet med utleieaktiviteten og den faste eiendommens art og beliggenhet kan etter omstendighetene kaste lys over hvilket aktivitetsnivå skattyter har, og få avgjørende betydning for hvordan leieinntektene skal karakteriseres. Det bemerkes at det bare er unntaksvis at utleie av fem boenheter eller mer, eller utleie av mer enn 500 kvadratmeter, ikke oppfyller kravet til omfang.¹⁶⁵ Det begrunnes med at slik utleie normalt krever stor aktivitet fra skattyter. Derimot er det vanligere at utleie

¹⁶² Skatte-ABC 2023/24 s. 1701.

¹⁶³ BFU 14/15 under punktet «2.5.1 Utleie av leilighet».

¹⁶⁴ BFU 14/15 under punktet «2.4 Utleie av næringslokalet».

¹⁶⁵ Tilsvarende er lagt til grunn i Skatte-ABC 2023/24 s. 1701, hvor det fremgår: «Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader».

av for eksempel to leiligheter eller 300 kvadratmeter næringsareal anses som virksomhet, da skattyters aktivitetsnivå etter omstendighetene kan bli høyt i slike tilfeller.

4 I hvilken utstrekning skal to utleieaktiviteter vurderes samlet?

4.1 Innledning

I et tilfelle der skattyter driver utleie av flere separate eiendommer, eller har en ektefelle som også driver med utleie av fast eiendom, kan det stilles spørsmål ved om aktivitetene knyttet til de ulike eiendommene skal vurderes samlet. Dette har betydning for blant annet når virksomhetsgrensen anses passert.¹⁶⁶ I dette delkapittelet skal jeg kort gjøre rede for hva som kreves for at utleie av separate eiendommer skal ses samlet ved virksomhetsvurderingen.

4.2 Tilfeller der skattyter leier ut flere eiendommer

Hva som skal til for at skattyters utleieaktivitet knyttet til separate eiendommer skal vurderes samlet, er ikke alltid like klart. Som en oppsummering av rettstilstanden er det i juridisk teori lagt til grunn at det må foreligge tilstrekkelig *innholdsmessig og økonomisk integrasjon* av aktivitetene.¹⁶⁷ Mens begrepet «innholdsmessig integrasjon» sikter til om eiendommene rent faktisk utgjør en enhet, er det sentrale for «økonomisk integrasjon» at det rent faktisk foreligger en sammenblanding av de økonomiske oppgaver og utfordringer som skjer i forbindelse med utleien.¹⁶⁸

I rettspraksis har blant annet et felles anlegg, felles personale, felles regnskap og felles finansieringsopplegg blitt trukket frem som relevante vurderingsmomenter.¹⁶⁹ Slike omstendigheter er også av betydning for om utleieaktivitet knyttet til ulike eiendommer skal anses som én inntektsgivende aktivitet. Det bemerkes¹⁷⁰ at opplistingen ikke er uttømmende, slik at også andre omstendigheter som kaster lys over utleieaktivitetenes integrasjon, er av betydning.

I enkelte tilfeller er det ingen tvil om at utleieaktivitet knyttet til separate eiendommer skal vurderes samlet. I BFU 6/16 tok skattemyndigheten stilling til om korttidsutleie av to

¹⁶⁶ Sktl. §§ 5-1 første ledd jf. 5-30 første ledd.

¹⁶⁷ Vurderingstemaet er en oppsummering av en rekke høyesterettsdommer, se Berg-Rolness (2009) s. 368 og Aarbakke (1990) s. 131.

¹⁶⁸ Berg-Rolness (2009) s. 368.

¹⁶⁹ Aarbakke (1990) s. 132. Se Rt. 1931 s. 731 på side 734, Rt. 1959 s. 943 A på side 949 og Rt. 1963 s. 478 A (Siraco) på side 483.

¹⁷⁰ Berg-Rolness (2009) s. 368.

leiligheter gjennom Airbnb var å anse som virksomhet. I relasjon til spørsmålet om utleieaktiviteten knyttet til de ulike eiendommene skulle vurderes samlet, uttalte skattemyndigheten følgende:

«Skattedirektoratet vurderer det [...] slik at aktiviteten knyttet til utleien i de to leilighetene fremstår som en *naturlig helhet* og at begge utleieobjektene må vurderes samlet ved virksomhetsvurderingen».¹⁷¹

I den konkrete saken var eiendommene av samme art, nemlig korttidsutleieleiligheter. Videre lå eiendommene i samme område og skulle leies ut gjennom samme utleieformidlingstjeneste. Ettersom det forelå innholdsmessig og økonomisk integrasjon av utleieaktivitetene, var det naturlig å se aktivitetene samlet i virksomhetsvurderingen. Skattemyndighetens konklusjon er derfor i samsvar med gjeldende rett.

I andre tilfeller er det mer tvil om utleieaktivitet knyttet til separate eiendommer skal vurderes samlet i forhold til virksomhetsbegrepet. Særlig dersom skattyter driver en kombinasjon av utleie til bolig- og forretningsformål, kan det reises spørsmål ved om det skal foretas en samlet vurdering utleieaktivitetene. For eksempel kan skattyter leie ut en næringseiendom på 100 kvadratmeter i Bergen, og samtidig drive utleie av fire leiligheter i Oslo. Spørsmålet er om utleieaktiviteten knyttet til næringseiendommen og utleieaktiviteten knyttet til leilighetene, skal vurderes samlet i relasjon til virksomhetsbegrepet.

Det er særlig to omstendigheter som skaper tvil. Den første er at eiendommene er av ulik art og leies ut til ulike formål. Mens næringseiendommen i Bergen leies ut til forretningsformål, blir leilighetene i Oslo leid ut til boligformål. Skattemyndigheten har i sin praksis lagt til grunn at det ved utleie av både leiligheter og næringseiendom, skal foretas en samlet vurdering av utleieaktivitetens omfang.¹⁷² I BFU 14/15 var spørsmålet om utleie av et næringsareal på 660 kvadratmeter og en leilighet på ca. 67 kvadratmeter skulle anses som én inntektsgivende aktivitet. Dette besvarte skattemyndigheten bekreftende, og vektla blant annet at eiendommene var lokalisert i samme distrikt.¹⁷³ At eiendommene var av ulik art og ble leid ut til ulike formål, var derfor i seg selv ikke avgjørende for at utleieaktivitetene skulle vurderes separat i relasjon til virksomhetsbegrepet. Dette trekker i retning av at utleie av 100

¹⁷¹ Se BFU 6/16 under punktet «[s]kattemessige vurderinger - bindende forhåndsuttalelse», min kursivering.

¹⁷² BFU 10/06 og BFU 14/2015.

¹⁷³ Se BFU 14/15 under punktet «2.5.1 Utleie av leilighet».

kvadratmeter næringsareal i Bergen og utleie av fire leiligheter i Oslo, skal anses som én inntektsgivende aktivitet.

Den andre omstendigheten som skaper tvil om konklusjonen, er at eiendommene har spredt geografisk beliggenhet. En næringseiendom i Bergen og fire leiligheter i Oslo er lokalisert på to ulike steder i landet. Det kan derfor fremstå som unaturlig at utleieforholdene anses som én inntektsgivende aktivitet.

Skatte-ABC legger til grunn at geografisk spredt beliggenhet ikke er til hinder for at utleieaktivitet knyttet til separate eiendommer skal vurderes samlet ved virksomhetsvurderingen.¹⁷⁴ Videre finnes det eksempel på at skattemyndigheten har konkludert med at det foreligger én inntektsgivende aktivitet, selv om det er tale om utleie av eiendommer som ligger i forskjellige byer.¹⁷⁵ I BFU 10/06 konkluderte skattemyndigheten på at utleie av næringseiendom i Storevik og utleie av næringseiendom i Lillevik, var å anse som samme inntektsgivende aktivitet. Det ble blant annet fremhevet at eiendommene var av samme art og at administrasjonen og regnskapsføringen var felles. Dermed forelå det tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk integrasjon mellom utleieaktivitetene.

Det kan stilles spørsmål ved om skattemyndigheten hadde kommet til samme konklusjon dersom eiendommene hadde vært av ulik art, og administrasjonen og regnskapsføringen hadde vært separat. I et tilfelle der utleieaktivitetene ikke integreres på andre måter enn at skattyter mottar leieinntektene, er det unaturlig å behandle aktivitetene samlet ved virksomhetsvurderingen.¹⁷⁶ I relasjon til spørsmålet om utleie av 100 kvadratmeter næringseiendom i Bergen og fire leiligheter i Oslo skal anses som én inntektsgivende aktivitet, er det derfor avgjørende om det foreligger felles administrasjon, regnskapsføring eller andre omstendigheter som tilsier at utleieaktivitetene er innholdsmessig eller økonomisk integrert.

¹⁷⁴ Se Skatte-ABC 2023/24 s. 1700 hvor det uttales at utleie av flere bygninger normalt skal anses som én inntektsgivende aktivitet, også når «bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet».

¹⁷⁵ BFU 10/06.

¹⁷⁶ Slik også Folkvord har lagt til grunn, se Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 829.

4.3 Kort om ektefeller

I et tilfelle der begge ektefeller driver med utleie av fast eiendom, kan det reises spørsmål ved om utleieaktivitetene skal vurderes samlet i relasjon til virksomhetsbegrepet. Utgangspunktet i norsk skatterett er subjektprinsippet, som innebærer at inntekter og fradrag som den klare hovedregel ikke kan overføres mellom ulike skattesubjekter, uten et særskilt rettsgrunnlag.¹⁷⁷ Prinsippet kommer til uttrykk i sktl. § 2-1 første ledd, hvor det fremgår:

«Plikt til å svare skatt har *enhver person* som er bosatt i riket.»¹⁷⁸

Subjektprinsippet innebærer at ektefeller i utgangspunktet skal vurderes hver for seg når det reises spørsmål ved om utleieaktivitet oppfyller virksomhetskravet. Subjektprinsippet gjelder imidlertid ikke absolutt, og prinsippet må derfor vike i tilfeller det foreligger særskilt hjemmel for det. Spørsmålet er om et ekteskap i seg selv utgjør hjemmel for å fravike subjektprinsippet, med den følge at ektefellers utleieaktivitet skal vurderes samlet i relasjon til spørsmålet om det foreligger virksomhet. Problemstillingen er aktuell i lys av at skatteloven inneholder bestemmelser hvor ekteskap i seg selv danner grunnlag for å fravike subjektprinsippet.¹⁷⁹

I BFU 04/06 berørte skattemyndigheten problemstillingen. Saken gjaldt et ektepar, hvor ektemannen skulle eie to utleieleiligheter og ektefellen skulle eie tre utleieleiligheter. Spørsmålet var om ektemannen ville bli ansett for å drive virksomhet. Sentralt for vurderingen var om ektefellenes utleieaktivitet skulle vurderes som én inntektsgivende aktivitet. I relasjon til spørsmålet om ekteskapet i seg selv medførte at ektefellenes utleieaktivitet skulle vurderes samlet, uttalte skattemyndigheten at

«[s]kattyter og ektefellen skal [...] ikke bare på grunn av at de er ektefeller vurderes under ett i forhold til spørsmålet om skattyter driver virksomhet i henhold til skatteloven § 5-30 første ledd».¹⁸⁰

Skattemyndigheten la til grunn at ekteskapet i seg selv ikke utgjorde hjemmel for å fravike subjektprinsippet. I den konkrete saken fremhevet skattemyndigheten at ektefellene ikke var sameiere, at det skulle føres separate regnskap og at utleien ville bli drevet for ektefellenes

¹⁷⁷ Folkvord (2020) s. 21.

¹⁷⁸ Min kursivering.

¹⁷⁹ Se for eksempel sktl. § 2-10 om skattlegging under ett av ektefellers formue.

¹⁸⁰ Se BFU 04/06 under punktet «[s]kattedirektoratets vurderinger».

egen regning og risiko. Skattemyndigheten konkluderte derfor med at ektefellenes utleieaktivitet skulle vurderes hver for seg.

Skattemyndighetens konklusjon stemmer med gjeldende rett, og har blitt fulgt opp i senere praksis.¹⁸¹ Det avgjørende er om aktivitetene har tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk integrasjon, og ikke om det foreligger et ekteskap mellom skattesubjektene. Standpunktet har støtte i subjektprinsippet, da hovedregelen er at personen som etter det underliggende forhold er berettiget, skal tilordnes inntekten fra utleieaktiviteten. Et ekteskap i seg selv medfører ikke at de underliggende forhold endres, eller at ektefellene blir sameiere i eiendommene. Det er heller ikke noen automatikk i at utleien blir til en innholdsmessig eller økonomisk enhet straks et ekteskap foreligger.

¹⁸¹ BFU 09/06 og BFU 11/06.

5 Bør gjeldende rett endres?

5.1 Grensedragningen i lys av skatterettens grunnleggende hensyn og prinsipper

Som nevnt i kapittel 2, bygger norsk skatterett på en rekke grunnleggende hensyn og prinsipper. I dette kapitlet skal jeg vurdere om gjeldene rett sin grensedragning mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, ivaretar de grunnleggende hensyn og prinsipper som norsk skatterett bygger på. Den rettspolitiske analysen har særlig fokus på skatteevneprinsippet, nøytralitetshensynet, likhetsprinsippet, forutberegnelighetshensynet, hensynet til praktikable regler og systemhensynet.

Grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom etter gjeldende rett, kan kritiseres på flere grunnlag. For det første er grensedragningen problematisk i lys av skatteevneprinsippet. Etter gjeldende rett er størrelsen på leieinntektene ett av flere momenter som inngår i vurderingen av utleieaktivitetens omfang. Dermed er det ofte ikke samspill mellom hvor mye skattyter sin skatteevne øker gjennom leieinntektene, og hvor hard skattebelastning skattyter utsettes for.

For eksempel kan langtidsutleie av to leiligheter på Oslo sin vestkant gi nærmere 1,2 millioner kroner årlig i bruttoinntekter.¹⁸² Samtidig kan seks utleide leiligheter i distriktene i nord generere 400 000 kroner i årlige bruttoinntekter. Til tross for at inntjeningen er størst i det første eksempelet, vil inntekten, i samsvar med gjeldende rett, kun i sistnevnte tilfelle karakteriseres som virksomhetsinntekt. Det innebærer at skattyter i det første eksempelet kun må betale en flat skatt på 22 prosent, mens skattyter i det andre eksempelet må betale trinnskatt og trygdeavgift i tillegg. Skatteevneprinsippet taler for å legge særlig vekt på størrelsen på brutto leieinntekter ved den helhetsvurdering som gjøres av utleieaktiviteten.

En særlig vektlegging av leieinntektens størrelse vil dessuten forenkle rubriseringen av inntekter som stammer fra en kombinasjon av utleie til bolig- og forretningsformål.¹⁸³ Etter gjeldende rett skal det foretas en konkret helhetsvurdering av slik utleieaktivitet, noe som kan gjøre det vanskelig å forutse hvordan utleieaktiviteten i sin helhet skal klassifiseres. Videre

¹⁸² Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 819.

¹⁸³ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) s. 826.

kan det fremheves at et fokus på leieinntektenes størrelse støttes av koherenshensynet, da det finnes flere eksempler på bestemmelser i skatteloven som tillegger størrelsen på leieinntekter særlig vekt.¹⁸⁴

Samtidig må det bemerkes at det ikke alltid er slik at størrelsen på leieinntekter reflekterer skattyter sitt aktivitetsnivå. Det sentrale ved grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet, er hvor mye av avkastningen som skyldes kapitalverdien og hvor mye som skyldes arbeidsinnsatsen.¹⁸⁵ En skattyter som leier ut to luksusleiligheter i Oslo gjennom langtidskontrakter, kan utøve liten aktivitet knyttet til utleien, selv om leieinntektene er store. En regel om at størrelsen på leieinntektene skal tillegges særlig vekt ved den helhetsvurdering som gjøres av utleieforholdet, kan derfor være egnet til å gi urimelige løsninger i enkelte tilfeller.

For det andre er grensedragningen problematisk i lys av nøytralitetshensynet. Den store forskjellen i skattesats på inntekt fra kapital og inntekt fra virksomhet, kan gjøre det særlig viktig for skattyter å få leieinntekter rubrisert som kapitalinntekt.¹⁸⁶ På samme tid skaper gjeldende rett sin grensedragning mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, muligheter til å være kreativ. For eksempel kan skattyter drive med langtidsutleie av tre boenheter i et område hvor leieinntektene er særlig høye, og likevel få leieinntektene rubrisert som kapitalinntekter. Dette er typisk i de norske storbyene, hvor presset på boligmarkedet allerede er stort. Kombinasjonen av skattyters behov for å få leieinntektene rubrisert som kapitalinntekter og de mange måter skattyter kan oppnå dette på, gir i utgangspunktet store tilpasningsincentiver.

Det kan likevel argumenteres for at langtidsutleie til boligformål krever noe oppfølging fra skattyter. Dersom de faste eiendommene befinner seg på et sted hvor skattyter ikke selv bor, må arbeidet knyttet til oppfølging av leietakere settes videre til andre. Slik blir eventuelle tilpasningsmuligheter færre.

For det tredje ivaretar ikke grensedragningen likhetsprinsippet på optimalt vis. Reglene er konstruert på en måte som krever at rettsanvender utøver skjønn. Rettsanvendelsesskjønnet er i seg selv ikke uforenlig med likhetsprinsippet. Likevel bidrar det til at grensen mellom passiv

¹⁸⁴ Se blant annet sktl. § 14-41 annet ledd første punktum om avskrivning på kombinerte bygg og sktl. § 7-2 første ledd bokstav a og b om skattefrie utleieinntekt fra egen bolig.

¹⁸⁵ Ot.prp. nr.1 (2007–2008) s. 195.

¹⁸⁶ Folkvord og Furusest (2023) s. 85.

kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom blir uklar, og sannsynligheten for at forskjellsbehandling oppstår, øker.

For det fjerde er grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, ikke forutberegnelig etter gjeldende rett. Som en oppsummering av rettstilstanden legger Skatte-ABC til grunn at utleie av inntil fire boenheter eller næringsareal inntil 500 kvadratmeter, anses som passiv kapitalforvaltning.¹⁸⁷ Redegjørelsen har imidlertid vist at det er flere momenter enn antall boenheter og størrelsen på arealet som er av betydning. Dermed er grensen som er nevnt i Skatte-ABC kun et uttrykk for gjeldende rett dersom det legges særlig vekt på at grensen kun er et «utgangspunkt» i en konkret «helhetsvurdering».¹⁸⁸ For skattyter innebærer dette at vedkommende vanskelig kan forutse hvordan utleieaktiviteten kommer til å klassifiseres, selv om det finnes en sjablongregel å ta utgangspunkt i.

På samme tid må det tas hensyn til at reglene knyttet til grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet skal romme et bredt spekter av ulike utleiesituasjoner. For at reglene skal kunne anvendes på alle utleietilfeller, er det nødvendig med skjønnsmessige vurderinger. Hensynet til forutberegnelighet for skattyter og likhetsprinsippet må derfor avveies mot hensynet til praktikable regler.

Dessuten taler systemhensynet for at grensedragningen etter gjeldende rett er god. Ettersom klassifiseringen av inntekt fra utleie av fast eiendom får betydning for en rekke regelsett i skatteloven, kan det til en viss grad argumenteres for at det er ønskelig med regler som legger opp til en skjønnsmessig helhetsvurdering.¹⁸⁹ I motsetning til hva som ville vært tilfellet dersom grensen var klar og mekanisk, kan rettsanvender gjennom en helhetsvurdering ta i betraktning et bredere sett av relevante hensyn.

5.2 Konklusjon

Etter mitt syn ivaretar grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie av fast eiendom, ikke de grunnleggende hensyn og prinsipper som norsk skatterett bygger på. Utfordringen er særlig relatert til skattyters mulighet til å forutse sin rettsstilling.

¹⁸⁷ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700.

¹⁸⁸ Skatte-ABC 2023/24 s. 1700. Tilsvarende er lagt til grunn i Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad (2021) s. 825.

¹⁸⁹ Grensen har blant annet betydning for reglene om gevinstbeskatning i sktl. §§ 9-3 og 9-4, om skattefri omdanning i sktl. § 11-20 og skattefri overføring av gjenstander i konsernselskaper i sktl. § 11-21.

Selv om det ikke stilles krav om klar lovhjemmel for skatteplikt i norsk rett,¹⁹⁰ setter forutberegnelighetshensynet grenser for hvor fri rettsanvendelsen kan være. Riktig nok finnes det sjablongregler som delvis begrenser skjønnelementet ved vurderingen. Klassifiseringen av leieinntektene har imidlertid stor økonomisk betydning for skattyter, noe som gjør det særlig nødvendig at skattyter vet mer konkret hvor virksomhetsgrensen går.

Utfordringen knyttet til forutberegnelighet kan et stykke på vei avhjelpes med forskriftsbestemmelser som angir objektive minstekriterier for at en utleieaktivitet skal anses som virksomhet.¹⁹¹ Det kan for eksempel være at utleieaktiviteten må generere et minimumsbeløp i årlige leieinntekter. For tilfeller som oppfyller minstekravet, må det som tidligere foretas en konkret helhetsvurdering av utleieaktiviteten. En begrensnig av skjønnelementet ved grensedragningen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet, krever imidlertid at prinsipielle rettsspørsmål og konsekvenser av en slik generalisering, først blir grundig vurdert av Finansdepartementet.

¹⁹⁰ Rt. 2014 s. 1281 A (Z-huset) avsnitt 48.

¹⁹¹ Finansdepartementet har tidligere avvist å angi grensen mer konkret i forskriftsbestemmelser, se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) s. 76.

Kilderegister

Lover og forskrifter

Grunnloven	Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Norges Grunnlov.
Selskapsloven	Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.
Skatteloven av 1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt og formue av inntekt.
Folketrygdloven	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd.
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Endringer til skatteloven	Lov 17. juni 2005 nr. 74 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Merverdiavgiftsloven	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.
Stortingets skattevedtak	Forskrift 14. desember 2023 nr. 2071 om stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024.
Stortingsvedtak om avgifter til folketrygden	Forskrift 14. desember 2023 nr. 2072 om stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2024.

Lovforarbeider

Ot.prp. nr. 86 (1997–1998)

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

Ot.prp. nr. 92 (2004–2005)

Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

Ot.prp. nr.1 (2007–2008)

Ot.prp. nr.1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

NOU 2022: 20

NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem.

Rettsavgjørelser

Høyesterettspraksis

Rt. 1928 s. 36

Rt. 1931 s. 731

Rt. 1934 s. 229

Rt. 1950 s. 482 A

Rt. 1959 s. 943 A

Rt. 1963 s. 478 A (Siraco)

Rt. 1967 s. 1570 A (Huseby Kvaalen)

Rt. 1973 s. 931 A (Holst)

Rt. 1985 s. 319 A (Ringnes)

Rt. 2003 s. 536 A (Storhaugen Invest)

Rt. 2011 s. 1620 A

Rt. 2013 s. 421 A (Tronviken)

Rt. 2014 s. 1281 A (Z-huset)

Rt. 2015 s. 628 A (Solér)

HR-2018-580-A (Salmar)

HR-2018-2433-A (Yara)

HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom)

Underrettspraksis

LB-1994-12 (Borgarting)

LG-1996-184 (Gulating)

LA-2011-82 (Agder)

LB-2014-145380 (Borgarting)

LF-2020-80116 (Frostating)

Uttalelser fra skattemyndighetene

BFU 04/06

Skattedirektoratet, «Ektefellers forhold ved vurderingen av om det drives virksomhet ved utleie av leiligheter (skatteloven § 5-30 første ledd)», saksnummer BFU 04/06, avgitt 07.02.2006.

BFU 09/06

Skattedirektoratet, «Ektefellers forhold ved vurderingen av om det drives virksomhet ved utleie av leiligheter

	(skatteloven § 5-30 første ledd)», saksnummer BFU 09/06, avgitt 27.02.2006.
BFU 10/06	Skattedirektoratet, «Spørsmål om utleie av forretningsbygg er virksomhet som kan omdannes til aksjeselskap – skatteloven § 11-20», saksnummer BFU 10/06, avgitt 28.02.2006.
BFU 11/06	Skattedirektoratet, «Spørsmål om utleieaktivitet anses som virksomhet – skatteloven § 5-1, jf. § 5-30», saksnummer BFU 11/06, avgitt 10.03.2006.
BFU 28/06	Skattedirektoratet, «Spørsmål om utleieinntekt var kapitalinntekt (skatteloven § 5-1 og § 5-20)», saksnummer BFU 28/2006, avgitt 05.05.2006.
BFU 24/10	Skattedirektoratet, «Spørsmål om utleie av fast eiendom er virksomhet og om realisasjon av driftsmiddel», saksnummer BFU 24/2010, avgitt 07.10.2010.
BFU 14/15	Skattedirektoratet, «Virksomhetsgrensen ved utleie», saksnummer BFU 14/2015, avgitt 14.12.2015.
BFU 6/16	Skattedirektoratet, «Kontinuerlig korttidsutleie av to leiligheter», saksnummer BFU 6/2016, avgitt 30.06.2016.

Upublisert BFU av 15.07.2017

Skattekontoret, «Bindende forhåndsuttalelse – bolig», Skatteetatens saksnummer 2017/728342, avgitt 15.07.2017.

BFU 10/22

Skattekontoret, «Om utleie av tretten hybler i to leiligheter ved inngåelse av individuelle leiekontrakter utgjør virksomhet», saksnummer BFU 10/2022, avgitt 31.08.2022.

Skattedirektoratet (2010)

Skattedirektoratet, «Merverdiavgiftslovens § 2-1 – Spørsmål om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom m.v.», avgitt 15.03.2010.

Skatte-ABC og høringsuttalelser

Skatte-ABC 2021/22

Skatte-ABC 2023/24

KPMG (2011)

KPMG Law Advokatfirma DA, «Høring av forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom», datert 15.09.11.

Litteratur

Bøker

- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utgave, Universitetsforlaget 1990.
- Berg-Rolness (2009) Berg-Rolness, Gregar, *Inntekt av virksomhet*, 1. utgave, Gyldendal 2009.
- Bergo (2022) Bergo, Knut, *Rett praksis: Lærebok i norsk juridisk metode*, 1. utgave, Fagbokforlaget 2022.
- Folkvord (2020) Folkvord, Benn, *Skatterett i et nøtteskall*, 1. utgave, Gyldendal 2020.
- Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) Folkvord, Benn, Eivind Furuseth og Ole Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal 2021.
- Kolflaath (2004) Kolflaath, Eivind, *Språk og argumentasjon – med eksempler fra juss*, 1. utgave, Fagbokforlaget 2004.
- Mæhle og Aarli (2022) Mæhle, Synne Sæther og Ragna Aarli, *Fra lov til rett*, 3. utgave, Gyldendal 2022.
- Olsen og Vigdal (2021) Olsen, Anders Berg og Anne Marit Vigdal, *Skatterett for økonomistudenter*, 3. utgave, Fagbokforlaget 2021.
- Woxholth (2005) Woxholth, Geir, *Selskapsloven med kommentarer*, 1. utgave, Gyldendal 2005.
- Zimmer (2001) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 4. utgave, Universitetsforlaget 2001.
- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget 2021.

Artikler

Folkvord og Furuseth (2023)

Folkvord, Benn og Eivind Furuseth
«Ulike skattesatser – all
skatteplanleggings mor», *Tidsskrift for
skatt og avgift* 2023, s. 85–86.

Lindsjørn (2008)

Lindsjørn, Heide, «Virksomhetsbegrepet i
skatteretten – grensen mot passiv
kapitalplassering», *Tidsskrift for skatt og
avgift* 2008, s. 3–29.

Skar (2023)

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

Stoveland (2010)

Stoveland, Per Helge, «Utleie av fast
eiendom – når er dette virksomhet i
skattelovens forstand?», *Econas Tidsskrift
for økonomi og ledelse* 2010 nr. 8.

Zimmer (1991)

Zimmer, Frederik, «Hovedlinjer i
skattereformen», *Norsk juridisk tidsskrift*
1991, s. 579–624.

Doktoravhandlinger og masteroppgaver

Aarbakke (1967)

Aarbakke, Magnus,
«Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett»,
Universitetet i Oslo, Det juridiske fakultet
1967.

Volla (2011)

Volla, Kenth Rune, «Grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet ved utleie, kjøp, salg og utvikling av fast eiendom», Universitetet i Oslo, Det juridiske fakultet 2011.

Øye (2016)

Øye, Vegard Bjerke, «Virksomhetsgrensen ved utleie av bolig», Universitetet i Oslo, Det juridiske fakultet 2016.

Nettsider

SSB om priskalkulator

Statistisk sentralbyrå, «Priskalkulator – Beregn prisendring», <https://www.ssb.no/kalkulatorer/priskalkulator>, (brukt 26.04.24).