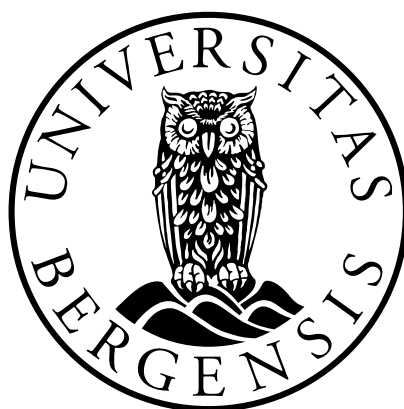


Virksomhetsbegrepet i skatteloven

Med særlig fokus på kravet til overskuddsevne, og skillet mellom virksomhetsaktiviteter og aktiviteter av ikke-økonomisk karakter.

Kandidatnummer: 152

Antall ord: 14 616



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11. desember 2023

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning	3
1.1 Problemstilling og aktualitet	3
1.1 Avgrensning	4
1.2 Videre fremstilling	5
1.3 Rettskildebildet.....	5
1.4 Skatterettslige hensyn.....	8
1.4.1 Skatteevneprinsippet	8
1.4.2 Nøytralitetshensyn.....	9
1.4.3 Symmetrihensyn.....	9
1.4.4 Provenyhensyn	10
1.4.5 Kontroll- og omgåelseshensyn	10
2 Virksomhetsbegrepet	12
3 Kravet til overskuddsevne	14
3.1 Hva er en skatterettslig overskuddsevne?	14
3.2 Begrunnelsen for kravet til overskuddsevne	16
3.3 Er kravet til overskuddsevne et selvstendig vilkår eller et moment i en totalvurdering	17
3.4 Tidsperioden for vurderingen av overskuddsevne	19
3.5 Skattemyndighetenes prøvingsintensitet	23
3.5.1 Innledning.....	23
3.5.2 Hvilke forhold avgjør prøvingsintensiteten?.....	24
3.5.3 Aktiviteten er skattyters levevei	25
3.5.4 Aktiviteten skal også ivareta andre formål.....	26
3.5.5 Forholdet mellom prøvingsintensiteten og den konkrete overskuddsvurderingen	27
3.6 Skal flere aktiviteter vurderes samlet eller separat ved spørsmålet om overskuddsevne	29
3.7 Veien videre	32
4 Avskrivninger og fremtidig verdistigning.....	33
4.1 Forholdet mellom avskrivninger og vedlikeholdskostnader	33
4.2 Forholdet mellom avskrivninger og fremtidig verdistigning	35

5	Avkastningskravet.....	37
5.1	Innledning.....	37
5.1.1	Hva er skatterettslig kapitalavkastning?.....	37
5.1.2	Avkastningskravet øker terskelen for å oppfylle kravet til overskuddsevne ...	38
5.1.3	Hvordan anvendes kravet til kapitalavkastning i praksis	39
5.2	Alternativkostnad	41
5.3	Skillet mellom egen- og fremmedkapital	43
5.4	Adgangen til å prioritere øvrige formål.....	46
5.5	Er lav avkastning på kapital også skattefri?	48
5.6	Hvordan skal avkastningssatsen fastsettes?	49
6	Avsluttende bemerkninger	51
	Litteraturliste.....	53

1 Innledning

1.1 Problemstilling og aktualitet

Denne masteroppgaven gjelder spørsmålet om hvilke aktiviteter som omfattes av virksomhetsbegrepet i skatteloven (heretter sktl.), og nærmere bestemt hvordan denne avgrensningen skal skje. Etter skatteloven er det et behov for å avgrense mot de aktiviteter som ikke har økonomisk karakter. Sondringen mellom virksomhetsaktiviteter som har økonomisk karakter, og aktiviteter av ikke-økonomisk karakter, fremgår forutsetningsvis av sktl. § 5-1.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

«Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»

Fordel vunnet ved «virksomhet», er ett av de alternativer som innebærer skattepliktig inntekt. Sktl. § 5-1, herunder virksomhetsbegrepet, må ses i sammenheng med fradragsreglene, jf. skattelovens kapittel 6. Skattelovens system bygger på en forutsetning om at dersom en aktivitet anses som en virksomhet etter sktl. § 5-1, har skattyter også rett på fradrag for de kostnader som oppstår i tilknytning til ervervet av virksomhetsinntektene, jf. sktl. § 6-1. Hovedregelen om fradrag lyder slik:

«1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt [...]

2) Det gis ikke fradrag for private kostnader for skattyteren selv eller dens familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold.»

Det følger av sktl. § 6-1 første ledd, at det må være tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden som er pådratt og den skattepliktige inntekten.¹ For at skattyter skal ha fradragsrett for sine aktivitetskostnader, må disse dermed knytte seg til en «virksomhet». Sktl. § 6-1 andre ledd

¹ Zimmer (2021) s. 224.

presiserer dette utgangspunktet ved at det ikke gis fradrag for «private kostnader». Skattyters «private kostnader», er typisk kostnader knyttet til aktiviteter av ikke-økonomisk karakter.

Virksomhetsbegrepets innhold presiseres nærmere gjennom uttalelser i lovens forarbeider. I motivene til loven presenteres tre momenter som er sentrale ved spørsmålet om det foreligger en virksomhet i skattelovens forstand. For det første må det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. For det andre må aktiviteten være utøvet for skattyterens regning og risiko. Det tredje kriteriet, som er det sentrale i denne oppgaven, er at aktiviteten må ha økonomisk karakter, og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.²

1.1 Avgrensning

Denne masteroppgaven tar utgangspunkt i virksomhetsbegrepet som vilkår for skatteplikt og fradragsrett, jf. sktl. §§ 5-1 og 6-1. Det avgrenses derfor mot en nærmere redegjørelse av det rettslige innholdet av vilkårene «arbeid» og «kapital», jf. sktl. § 5-1.

Vilkårene «næringsdrivende» etter merverdiavgiftsloven, og «virksomhet» etter skatteloven, har til felles at det stilles et krav til *overskuddsevne* i den rettslige vurderingen. Rettspraksis, merverdiavgiftslovens forarbeider og juridisk teori har videre fastslått at vilkårene «virksomhet» og «næringsdrivende» har en felles kjerne.³

Til tross for at kravet til næring og virksomhet i utgangspunktet er likt i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det også andre momenter som må tillegges vekt på merverdiavgiftrettens område. Dette gjør at de konkrete vurderinger i enkelte tilfeller kan slå ulikt ut. Særlig hensynet til konkurransenøytralitet er sentralt på merverdiavgiftrettens område, og dette kan lede til at hva som skal anses som næringsvirksomhet må trekkes ulikt etter skatteloven og merverdiavgiftsloven.⁴ Det avgrenses derfor mot en nærmere redegjørelse av spørsmål som knytter seg til næringsbegrepet, og merverdiavgiftrettens område.

Oppgaven omhandler virksomhetsbegrepet, og spørsmålet om hvordan det skal avgrenses mot aktiviteter av ikke-økonomisk karakter. Dette er et spørsmål som har betydning for spørsmålet om hvilke aktiviteter som omfattes av skatteloven. Det må skilles mellom spørsmålet om en aktivitet skal omfattes av skatteloven, og spørsmålet om konkrete inntekter og kostnader har

² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

³ HR-2022-2404-A avsnitt 44, Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) punkt 6.8.1 og Folkvord (2023).

⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 79.

tilstrekkelig tilknytning til virksomhet. Det avgrenses derfor mot en nærmere redegjørelse av tilknytningsvilkåret, som fremgår henholdsvis av sktl. § 5-1 ved formuleringen «vunnet ved», og sktl. § 6-1 ved formuleringen «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

1.2 Videre fremstilling

Oppgaven er strukturert i seks kapitler. Det første kapitlet tjener som en introduksjon. Kapitlet inneholder en avgrensning av problemstillingen, beskrivelse av rettskildebildet, og presentasjon av relevante skatterettslige hensyn. Kapittel to gir en gjennomgang av virksomhetsbegrepet i skatteretten. I kapittel tre redegjøres det for kravet til overskuddsevne og rammene for overskuddsvurderingen. I kapittel fire drøftes spørsmålene om avskrivninger og fremtidig verdistigning bør inngå som elementer i overskuddsvurderingen. I kapitlet fem blir det redegjort for innholdet i avkastningskravet, både hvordan det påvirker overskuddsvurderingen, og hvilke potensielle utfordringer det kan innebære. Til slutt inneholder kapittel seks noen avsluttende bemerkninger.

I oppgaven brukes begrepene «overskuddsevne», «overskuddskravet» og «overskuddsvurderingen» om hverandre, og begrepene må forstås likt. De knytter seg alle til vurderingen av om det foreligger en overskuddsevne. Det samme gjelder formuleringene «evne til å skape overskudd» og «egnet til å gå med overskudd».

1.3 Rettskildebildet

Skatterett kan karakteriseres som spesiell forvaltningsrett, og skattlegging er betinget av lovhjemmel, jf. Grl. § 113. Skattlegging kan oppleves som et betydelig inngrep i borgernes rettssfare. Det gjelder imidlertid ikke et eget rettskildemessig tolkningsprinsipp på skatterettens område.⁵ Lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen, men tolkningstvil må løses ut fra en avveining av samtlige rettskilder. Det betyr at andre rettskilder som forarbeider, rettspraksis og reelle hensyn, er relevante ved tolkningen av virksomhetsbegrepets innhold. Det er ikke et

⁵ Rt-2014-1281 avsnitt 48.

prinsipp om at tolkning under tvil skal skje til fordel for skattyter. Tolkningstvil må løses basert på anerkjent juridisk metode.⁶

Skatteloven § 5-30 gir noen eksempler på hva som omfattes av begrepet «virksomhet». Men oppregningen er ikke uttømmende. Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet virksomhet. Med uttrykket «virksomhet», jf. sktl. § 5-1, siktes det til aktivitet av økonomisk karakter, det vil si aktivitet som går ut på å skape økonomiske verdier.⁷ Men bestemmelsens ordlyd er såpass vidt formulert, at hvilke forhold som må foreligge for at aktiviteten oppfyller virksomhetsvilkåret, må nærmere avklares ved bidrag fra øvrige rettskilder. Det rettslige begrepet «virksomhet», gir forholdsvis stort tolkningsrom.

Forarbeider er også en sentral rettskilde, og tillegges stor betydning på skatterettens område.⁸ Særlig ved virksomhetsvilkåret spiller forarbeidene en delvis avklarende rolle. I Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48, er det oppstilt momenter som må vektlegges ved spørsmålet om virksomhetsvilkåret er oppfylt. De oppstilte momentene er samtidig vage, og vidt formulert. Tolkningsbidragene fra forarbeidene må derfor ses i sammenheng med øvrige rettskilder, særlig rettspraksis, for å nærmere avklare virksomhetsbegrepet og overskuddskravets nærmere innhold.

Rettspraksis er også en sentral rettskilde også på skatterettens område.⁹ Eksisterende rettspraksis fra både Høyesterett og lagmannsrettene, avklarer for en del innholdet i både virksomhetsbegrepet og overskuddskravet.¹⁰ Høyesterett har ved flere anledninger behandlet virksomhetsbegrepet og anvendt de samme momentene som følger av forarbeidene.

De sentrale avgjørelsene fra Høyesterett når det gjelder virksomhetsbegrepet og kravet til overskuddsevne, har hittil vært Rt-1985-319 *Ringnes* og Rt-1995-1422 *Kiønig*. Høyesterett har nå også avsagt HR-2022-2404-A *Ramme Gård*. Dommen behandler grundig virksomhetsbegrepet og kravet til overskuddsevne, og må langt på vei sies å være rettsavklarende på sentrale punkter. I avgjørelsen legges det til grunn at overskuddsevne er nødvendig, men ikke tilstrekkelig for å oppfylle virksomhetsvilkåret. Avgjørelsen har

⁶ Rt-2014-1281 avsnitt 49.

⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 49.

⁸ Zimmer (2021) s. 52.

⁹ Zimmer (2021) s. 55.

¹⁰ Rt-1965-1159, Rt-1985-319, Rt-1995-1422 og HR-2022-2404-A mfl.

overføringsverdi til senere tilfeller hvor skattyters overskuddsevne overprøves, og er dermed et viktig rettskildebidrag.

Praksis fra skattemyndighetene er en nyttig rettskilde på skatterettens område. Særlig Skatte-ABC oppsummerer en del relevant praksis. Skatte-ABC har som hovedformål å gi skatteetatens ansatte tilgang til en oversikt over skattereglene, og gir med dette uttrykk for hvordan skattereglene skal praktiseres.¹¹ Høyesterett legger bare begrenset vekt på Skatte-ABC. I en tvist bør Skatte-ABC ikke ha stor vekt som rettskildefaktor. Den vil være relevant på linje med andre administrative uttalelser, men altså med begrenset vekt.¹²

Skattemyndighetenes praksis, som bindende forhåndsuttalelser og prinsipputtalelser, vil regelmessig ha mindre rettskildemessig vekt i strid med lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis. Videre må praksisens varighet, hyppighet og konsekvens vurderes.¹³ I den grad praksis fra skattemyndighetene er lagt til grunn i høyesterettspraksis, vil slik praksis ha betydelig større rettskildemessig vekt.

Juridisk teori bidrar også til avklaring av skattelovens virksomhetsbegrep.¹⁴ Juridisk teori har relevans for tolkningen av skattespørsmål.¹⁵ I den grad Høyesterett henviser til juridisk teori for å underbygge egne avgjørelsesgrunner, vil teorien som rettskilde tillegges høyere rettskildemessig relevans og vekt. Men som hovedregel har juridisk teori relativt liten rettskildemessig vekt.¹⁶

Skatteloven er utarbeidet på bakgrunn av ulike skatterettslige hensyn. Reelle hensyn spiller også en avklarende rolle, særlig i de tilfellene hvor tolkningsbidragene fra de øvrige rettskildene ikke er tilstrekkelig for å avklare rettstilstanden. Høyesterett anvender ofte reelle hensyn for å underbygge sin argumentasjon, men reelle hensyn har liten selvstendig vekt.¹⁷ Reelle hensyn er fortsatt relevante for avklaring av virksomhetsbegrepets innhold, ettersom selv nyere rettspraksis ikke avklarer alle tolkningsspørsmål.

¹¹ Skattedirektoratet. Skatte-ABC. Forord.

¹² Gjems-Onstad mfl. (2015) s. 79.

¹³ Zimmer (2019) s. 50.

¹⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

¹⁵ Gjems-Onstad mfl. (2015) s. 80.

¹⁶ Monsen (2012) s. 41.

¹⁷ Gjems-Onstad mfl. (2015) s. 79.

På skatterettens område har hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket stor betydning.¹⁸ Dette illustrerer også et viktig poeng: Hvor reglene er basert på symmetri, for eksempel ved skatteplikt for gevinster, og fradragrett for tap, så kan en snill løsning i skattyters favør i en sak, bli en streng løsning i skattyters ufavør i en annen sak. Hensynet til et konkret rimelig resultat må derfor ses i sammenheng med hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket.¹⁹

1.4 Skatterettslige hensyn

1.4.1 Skatteevneprinsippet

Skatteevneprinsippet kan forstås som at skatteplikten til den enkelte skal baseres på den faktiske evnen til å betale skatt. Dette innebærer at skatteplikt oppstår ved positiv endring i skatteevnen. Endring av skatteevnen kan enkelt forklares som når man blir rikere eller fattigere.²⁰ Det er også slik at skattyters skatteplikt skal ta utgangspunkt i netto skatteevne. Det er inntekten skattyter sitter igjen med etter at det er gjort fradrag for kostnader som gir uttrykk for reell skatteevne.²¹

Skatteevneprinsippet kommer direkte til uttrykk i sktl. § 5-1, jf. begrepet «fordel». Når skattyter har oppnådd en «fordel» foreligger det en positiv endring i skatteevnen som er gjenstand for beskatning. Skatteevneprinsippet er helt sentralt i skatteretten, og er vektlagt av Høyesterett ved flere anledninger.²²

Hvis en aktivitet er egnet til å gå med overskudd, foreligger det normalt en skatteevne. Skatteevneprinsippet er relevant i denne oppgaven ettersom overskuddsvurderingen skal ta utgangspunkt i aktivitetens reelle evne til å skape et overskudd. Men det er ikke gitt at *avkastningskravet* som oppstilles av domstolene faktisk er knyttet til en reell kostnad for aktiviteten. Dette gjør at aktivitetens overskuddsevne blir uriktig påvirket. Ved en «fiktiv

¹⁸ Zimmer (2019) s. 48.

¹⁹ Zimmer (2019) s. 51.

²⁰ Folkvord (2020) s. 22.

²¹ Folkvord (2020) s. 22.

²² HR-2018-580-A avsnitt 30.

kostnad», som i realiteten ikke eksisterer, vil aktivitetens evne til å skape et overskudd fremstå som dårligere enn den faktisk er.²³

1.4.2 Nøytralitetshensyn

Skattereglene bør utformes mest mulig nøytralt for å minimere påvirkningen på økonomisk atferd.²⁴ Skatter som ikke påvirker vår atferd er nøytrale.²⁵ Skattyters bedriftsøkonomiske vurderinger bør derfor kunne foretas med minst mulig innvirkning fra skattereglene. Skatteplikten bør derfor i utgangspunktet være lik, uavhengig av hva man investerer i, og hvordan man går fram.

Det kan argumenteres for at et avkastningskrav går på tvers av nøytralitetshensyn. Et avkastningskrav begrenser mulighetene for å drive aktiviteter som ivaretar andre formål enn kun økonomiske. Det er fordi avkastningskravet oppstilles basert på den gjennomsnittlige avkastningen i bransjen, uten å ta hensyn til særskilte forhold ved den enkelte aktivitet.²⁶

1.4.3 Symmetrihensyn

Inntekter og kostnader av samme art bør som den klare hovedregel behandles likt. Dersom en inntekt er skattepliktig, bør en kostnad knyttet til den samme aktiviteten være fradragsberettiget. Symmetrihensyn henger derfor i stor grad sammen med hensynet til sammenheng i regelverket, i teorien også omtalt som systemhensyn.²⁷

Symmetrihensyn kan forklares ved at dersom det er tale om en virksomhet, jf. sktl. § 5-1, vil skattyter bli skattepliktig for sine virksomhetsinntekter. Samtidig vil det foreligge en fradragsrett for utgifter i forbindelse med driften. En hobbyaktivitet, som er et eksempel på en aktivitet av ikke-økonomisk karakter, vil i motsetning til en virksomhet, kunne utøves skattefritt av personlige skattytere. Inntektene innvunnet ved hobbyaktiviteten er skattefrie.²⁸

²³ Se punkt 5.3.

²⁴ Zimmer (2021) s. 32.

²⁵ Folkvord (2020) s. 24.

²⁶ Se punkt 5.4.

²⁷ Folkvord (2020) s. 26.

²⁸ Berg-Rolness (2009) s. 272.

1.4.4 Provenyhensyn

Provenyhensyn er den primære drivkraften bak skattereglene, fordi skattereglene skal bidra til å innbringe inntekter til staten.²⁹ Provenyhensyn begrunner kravet til overskuddsevne. Dersom det ikke hadde vært oppstilt et slikt vilkår, ville det vært mulig å oppnå fradrag for kostnader knyttet til aktiviteter av ikke-økonomisk karakter, selv om slike aktiviteter ikke bidrar med skatteinntekter til staten.³⁰ Provenyhensyn taler mot en fradragsrett i sin helhet, fordi fradragsreglene minsker skatteinntektene til staten. Provenyhensyn er dermed relevante på skatterettens område, men må håndteres varsomt i tvilstilfeller, da de nesten alltid vil være i skattyters disfavør.³¹

1.4.5 Kontroll- og omgåelseshensyn

For å ivareta provenyhensyn, og unngå omgåelser av skattesystemet, er det et behov for at skattereglene er effektive og anvendelige, samtidig som skattemyndighetene har mulighet til å håndheve disse. Hensynet til effektivitet og skatteadministrasjonens muligheter for å håndheve reglene, er et hensyn som ofte trekkes frem.³²

I nyere rettspraksis har muligheten for å håndheve skattereglene blitt omtalt som kontrollhensyn.³³ Kontrollhensyn kan forklares som skattemyndighetenes behov for å føre kontroll med at skattyterne betaler den skatt som de er pliktig til. En manglende kontroll kan påvirke skatteinnkrevningen, jf. provenyhensyn.

Omgåelse kan forklares som at skattyter tilpasser seg i et forsøk på å omgå skatteplikten. I slike tilfeller kan gjennomskjæring av disposisjonen være aktuelt, men spørsmålet om en skatterettslig disposisjon skal gjennomskjæres oppstår først når skattemyndighetene har en reell mulighet til å håndheve skattereglene.

Ved overskuddsvurderingen er det interessant å vurdere hvor langt skattemyndighetenes overprøvingskompetanse strekker seg. Et vanskelig spørsmål er i hvilken grad skattemyndighetene kan overprøve skattyters overskuddsevne ettersom det er en vurdering med

²⁹ Folkvord (2020) s. 25.

³⁰ Folkvord (2020) s. 127.

³¹ Folkvord (2020) s. 25.

³² Gjems-Onstad (2015) s. 79.

³³ HR-2022-2404-A avsnitt 102.

innslag av bedriftsøkonomiske vurderinger. I utgangspunktet skulle man tro at dette er en vurdering som ligger til skattyter selv, men dette er en terskel som flytter seg avhengig av prøvingsintensiteten.³⁴

Skattereglene skal ikke være for vanskelig å praktisere for skattemyndighetene. Dette er et viktig argument ved spørsmålet om hvilken tidsramme som skal legges til grunn for overskuddsvurderingen, ettersom en for lang tidsramme kan gjøre det vanskeligere å vurdere overskuddsevnen for skattemyndighetene.³⁵

³⁴ Se punkt 3.5.

³⁵ Se punkt 3.4.

2 Virksomhetsbegrepet

Virksomhetsbegrepet i skatteloven, er en av de seks kildene til skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1. Første ledd lyder slik:

«Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»

Virksomhetsbegrepet er vidt formulert, og sikter til at det må omhandle aktivitet av økonomisk karakter.³⁶ Det bestemte resultatet, eller formålet som er ønskelig å oppnå med aktiviteten, er derfor ikke valgfritt. Et håndverkerfirma som tilbyr håndverkertjenester gratis til familier med dårlig økonomi er ikke en «virksomhet» i skattelovens forstand. En slik aktivitet har ikke evne til å medføre verdiskapning, og har dermed ikke økonomisk karakter.

Det følger videre av sktl. § 5-1 at det må være snakk om en «fordel». Lovens fordelsbegrep omfatter i utgangspunktet alt som har økonomisk verdi.³⁷ Ser man vilkårene «fordel» og «virksomhet» i sammenheng, kan ordlyden i sktl. § 5-1 forstås slik at formålet med en «virksomhet» må være å oppnå en økonomisk verdi. Dersom aktiviteten ikke oppnår en økonomisk verdi, trekker dette i retning av at det ikke er snakk om en «virksomhet» i skattelovens forstand. Virksomhetsbegrepet må også ses i sammenheng med sktl. § 6-1. Utgifter i forbindelse med en ikke-økonomisk aktivitet er «private kostnader», jf. andre ledd, og disse har ingen tilknytning til «skattepliktig inntekt», jf. første ledd. Kostnader med tilknytning til en ikke-økonomisk aktivitet er ikke fradragsberettiget.

Ordlydstolkningen ovenfor, må videre ses i sammenheng med lovens forarbeider. At aktiviteten må oppnå en økonomisk verdi, har støtte i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 48 hvor det uttales at:

«Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd.»

³⁶ Zimmer (2021) s. 162.

³⁷ Zimmer (2021) s. 156.

Forarbeidene presiserer den isolerte ordlydstolkningen ovenfor. Etter forarbeidene stilles det ikke bare krav til at det oppnås en økonomisk verdi, men mer presist må det foreligge en evne til å skape et overskudd.

For at virksomhetsvilkåret skal være oppfylt, er det i tråd med Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48, ikke tilstrekkelig at aktiviteten har overskuddsevne. For det andre må aktiviteten være av et «visst omfang og en viss varighet». Dette momentet er sentralt ved grensedragningen mellom virksomhetsaktiviteter og passiv kapitalforvaltning.³⁸ For det tredje stilles det krav til at aktiviteten er «utøvet for skattyterens regning og risiko». Dette momentet er avgjørende ved grensedragningen mellom arbeids- og virksomhetsinntekter.³⁹ I denne oppgaven er hovedfokuset grensedragningen mellom virksomhetsaktivitet og aktiviteter av ikke-økonomisk karakter.

Kravet til overskuddsevne er også presisert gjennom Rt-1985-319 side 323 *Ringnes*:

«Virksomheten [...] må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.»

Ordlyden i § 5-1 må forstås slik at virksomheter må ha et økonomisk preg. Virksomheten må ha evne til å skape verdier. Forarbeidene og rettspraksis presiserer dette utgangspunktet ytterligere, og påpeker at det må foreligge en evne til å skape et overskudd. Forarbeidene og rettspraksis bidrar i stor grad til den nærmere forståelse av hvordan virksomhetsbegrepet i skatteloven skal forstås. Lovens ordlyd, forarbeidene og rettspraksis trekker således i samme retning, og kravet til overskuddsevne følger dermed av et samlet rettskildebilde.

Om det foreligger en virksomhet, må videre avgjøres etter en «skjønnsmessig vurdering».⁴⁰ Om det foreligger en virksomhet skal derfor vurderes konkret i hvert tilfelle. Virksomhetsbegrepet er dermed dynamisk, og utvikler seg i tråd med den alminnelige rettsoppfatningen.

³⁸ Berg-Rolness (2009) s. 132.

³⁹ Berg-Rolness (2009) s. 72.

⁴⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

3 Kravet til overskuddsevne

3.1 Hva er en skatterettslig overskuddsevne?

Begrepet overskuddsevne er ikke legaldefinert i skatteloven, og heller ikke grundig beskrevet i forarbeidene.

Alle inntektskildene som er opplistet i sktl. § 5-1, for eksempel arbeid, virksomhet og pensjon, har til felles at de normalt medfører verdiskapning. Denne betraktningen kan også ses i sammenheng med sktl. § 6-1 første ledd, hvor det stilles krav til at kostnaden må ha tilknytning til «skattepliktig inntekt». Inntektskildene som nevnes i § 5-1 første ledd illustrerer at kostnadene må ha tilknytning til aktivitet som er egnet til å gi et overskudd.⁴¹ Denne rettsoppfatningen støttes av § 6-1 andre ledd, som presiserer at det ikke gis fradrag for «private kostnader». Kostnader i forbindelse med en aktivitet med ikke-økonomisk karakter er i utgangspunktet «private». Et krav om objektiv overskuddsevne har dermed støtte i lovens ordlyd, selv om det ikke er sagt direkte. Samme rettsoppfatning er lagt til grunn i rettspraksis.⁴²

Kravet til overskuddsevne gir anvisning på at det skal foretas en totalvurdering av den aktuelle aktiviteten. Det rettslige spørsmålet er om aktiviteten har en «rimelig mulighet for økonomisk overskudd».⁴³ Vurderingen må ta utgangspunkt i inntekspotensialet sett opp mot utgiftene, og ellers de øvrige forholdene som foreligger.

Rt-1985-319 *Ringnes* var den første avgjørelsen hvor Høyesterett nærmere presiserte overskuddskravet innhold. Dommen gjaldt en mindre jordbrukseiendom som over flere år hadde gått med underskudd. Spørsmålet i saken var om driften skulle anses som virksomhet eller en eiendom til bolig- eller fritidsformål. Her uttalte en enstemmig Høyesterett:

«Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken fremstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at

⁴¹ Olsen (2023).

⁴² HR-2022-2404-A avsnitt 49.

⁴³ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene».⁴⁴

Vurderingen av overskuddsevne må ta utgangspunkt i aktivitetens totale utgifter og inntekter. Et isolert overskudd har ingen betydning dersom det samlet sett foreligger utgifter som overstiger inntektene. For eksempel har det ingen betydning at en restaurant har gode inntekter fra gjestene, hvis de totale utgiftene til leie av lokaler, råvarer og lønn til de ansatte klart overstiger inntektene. Poenget overfor kan omtales som netto overskuddsevne, og er i tråd med skatteevneprinsippet ettersom det ikke vil eksistere en reell evne for aktiviteten til å betale skatt når utgiftene er større enn inntektene.

Det er videre evnen til å gå med overskudd som er avgjørende, ikke om aktiviteten faktisk går med overskudd. I HR-2022-2404-A *Ramme Gård* avsnitt 109, oppsummeres rettstilstanden på dette punkt slik:

«Det er tilstrekkelig at det er en rimelig mulighet til at overskudd kan nås. Vurderingen skal ta hensyn til utviklingen over en årrekke. Det betyr at en aktivitet kan gå med underskudd og likevel oppfylle kravet om overskuddsevne. Dette kan være særlig aktuelt i en oppstartsfase, men gjelder generelt.»

Det må skilles mellom overskuddsevne og faktisk overskudd. Vurderingen av om overskuddsevne foreligger, må baseres på forholdene som eksisterer på vurderingstidspunktet. Det gjelder selv om ikke alle forhold er mulig å forutse. I praksis er det ikke gjennomførbart å overskue alle forhold som kan inntre. Den rettslige vurderingen må dermed ta utgangspunkt i de omstendigheter som skattyter har hatt rimelig mulighet til å forutse på vurderingstidspunktet.⁴⁵

Dette innebærer at det kan oppstå situasjoner hvor virksomheter med overskuddsevne faktisk ikke oppnår et overskudd. Likevel fratras ikke dette aktiviteten status som virksomhet. Uforutsette hendelser som sykdom, markedssvingninger eller fremveksten av konkurranseaktivitet som er mer populær, kan påvirke resultatene. At slike forhold inntreffer på et senere tidspunkt, betyr ikke at en aktivitet ikke er egnet til å skape overskudd.

⁴⁴ Rt-1985-319 side 323.

⁴⁵ Skar (2023) s. 99.

Dersom vurderingen gjelder en nystartet eller planlagt aktivitet, må overskuddsvurderingen ta utgangspunkt i forventede/budsjetterte utgifter og inntekter. Siden vurderingen omhandler den fremtidige lønnsomheten til aktiviteten, ligger det i sakens natur at man også er nødt til å ta hensyn til hvordan skattyter planlegger å legge opp organiseringen og driften fremover.⁴⁶ Dersom aktiviteten har pågått over en viss periode, kan det i tillegg vises til ervervede inntekter og pådratte utgifter som ledd i overskuddsvurderingen. Men dette er kun utgangspunkter. Vurderingen av om overskuddsevne foreligger, vil alltid innebære momenter av usikkerhet.⁴⁷

3.2 Begrunnelsen for kravet til overskuddsevne

Kravet til overskuddsevne er nødvendig for å trekke skillet mot aktiviteter uten økonomisk karakter.⁴⁸ Uten et krav til overskuddsevne, kunne aktiviteter uten evne til å skape overskudd blitt ansett som «virksomhet» i skattelovens forstand, jf. sktl. § 5-1. Dette ville uriktig medført at for eksempel hobbyaktiviteter hadde vært omfattet av skatteloven. Med andre ord hadde loven likestilt virksomhets- og hobbyaktiviteter, og derved virksomhetsinntekter og inntekter som stammer fra hobbyaktiviteter. En likestilling av hobbyaktiviteter og virksomhetsaktiviteter hadde skapt tilpasningsmuligheter for skattyter. Da ville det vært mulig for skattyter å karakterisere sin private hobbyaktivitet som en virksomhet. Dette ville vært i strid med skattelovens system, jf. sktl. § 6-1 (2), hvor det fremgår at det ikke gis fradrag for private kostnader.

Dersom aktiviteter uten overskuddsevne skulle likestilles med virksomheter i skattelovens forstand, ville eierne av disse aktivitetene ha krav på fradrag for kostnadene knyttet til aktiviteten. Dermed hadde det oppstått en situasjon hvor aktiviteter uten overskuddsevne hadde hatt krav på fradrag for kostnader, jf. sktl. § 6-1 (1). Da ville skatteloven i realiteten fungert slik at staten subsidierte aktiviteter av ikke-økonomisk karakter. Provenyhensynet taler derfor for at det oppstilles et krav om overskudd som ledd i virksomhetsvilkåret.

⁴⁶ Skar (2023) s. 99.

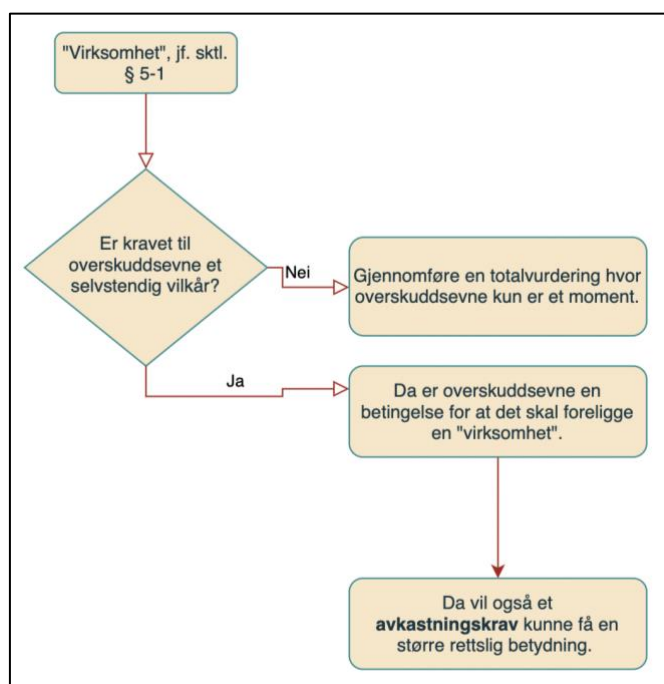
⁴⁷ Skattedirektoratet (2010) punkt 5.2.

⁴⁸ Benn Folkvord (2020) s. 127.

3.3 Er kravet til overskuddsevne et selvstendig vilkår eller et moment i en totalvurdering

Det har lenge vært diskutert om evnen til å skape overskudd er et selvstendig vilkår etter skatteloven, eller kun et moment i en totalvurdering.⁴⁹ Dersom overskuddskravet er et selvstendig og avgjørende vilkår, kan det ikke foreligge en «virksomhet» i skattelovens forstand uten en overskuddsevne, jf. sktl. § 5-1. Videre vil avkastningskravet spille en mer sentral rolle dersom kravet til overskuddsevne er et selvstendig vilkår. Dette betyr at avkastningskravet kan få avgjørende rettslig betydning for skattyter.

Dersom overskuddskravet er en del av en bredere totalvurdering, betyr det at spørsmålet om det foreligger en «virksomhet» ikke nødvendigvis er betinget av en overskuddsevne. I så fall må det vurderes om de øvrige momentene som er oppstilt i Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48 i stor nok grad taler for at det foreligger en «virksomhet». I et slikt tilfelle vil et avkastningskrav kunne få en mindre rettslig betydning. Spørsmålet om kravet til overskuddsevne er et selvstendig vilkår, er søkt illustrert nedenfor:



Lovgiver har valgt å ikke lovfeste et krav om overskuddsevne til tross for langvarig rettslig diskusjon. Dersom overskuddsevne er et selvstendig vilkår, ville det vært hensiktsmessig å

⁴⁹ RG-2013-1224 og LB-2014-145380.

lovfeste et slikt vilkår, jf. hensynet til forutberegnelighet. Man bør likevel være forsiktig med å tolke manglende lovfesting av kravet til overskuddsevne i den retning at det ikke er et selvstendig vilkår.

At det må oppstilles et krav til overskuddsevne, fremgår av skattelovens forarbeider. I skattelovens forarbeider, er det pekt på tre momenter som skal tillegges betydning av om det foreligger en virksomhet i skattelovens forstand.⁵⁰ Ett av disse er nettopp et krav til overskuddsevne.

Forarbeidene fremstår likevel som noe uklare ved spørsmålet om overskuddsevne er et *selvstendig* vilkår. Forarbeidene omtaler de forholdene som skal vurderes ved spørsmålet om det foreligger en virksomhet som «momenter», og ikke vilkår. Det presiseres likevel i forarbeidene at disse momentene er sentrale. Det uttales også i forarbeidene at spørsmålet skal avgjøres etter en «skjønnsmessig vurdering». En naturlig forståelse av uttrykket «skjønnsmessig vurdering», tilsier at det skal foretas en bred vurdering hvor flere forhold kan vektlegges.

Etter oppstillingen av momentene følger det av forarbeidene at:

«I foreliggende lovutkast er begrepet «virksomhet» brukt om aktivitet som oppfyller disse kriteriene»

Denne formuleringen kan tolkes dithen at det kun er snakk om en virksomhet når alle disse vilkårene er oppfylt. Det må likevel påpekes at man ikke kan fintolke forarbeidsuttalelser på samme måte som lovteksten. Dette er fordi forarbeidene ikke er en autorativt vedtatt tekst. Det er lovteksten som blir vedtatt av lovgiver, ikke lovforarbeidene.⁵¹ Forarbeidene må forstås slik at overskuddskravet er et sentralt moment, men avklarer likevel ikke fullstendig om det er et selvstendig vilkår.

Høyesteretts enstemmige uttalelse i *Ringnes* presiserer like fullt kravet til overskuddsevne tydeligere enn lovens motiver på dette punkt. Fra avgjørelsen gjengis:

Det sentrale i virksomhetsbegrepet [...] er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt.»⁵²

⁵⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 48.

⁵¹ Monsen (2012) s. 156.

⁵² Rt-1985-319 side 323.

Formuleringen kan tolkes i retning av at overskuddsevne er et selvstendig vilkår.

Rettsstilstanden må i betydelig grad sies å være avklart i *Ramme Gård*, avsnitt 63:

«Uttrykksmåtene varierer noe, men sett under ett viser skattelovens ordlyd og de øvrige rettskildene at det gjelder et krav om overskuddsevne for at en aktivitet skal anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1 og gi rett til fradrag etter § 6-1.»

At overskuddsevne er et selvstendig vilkår er også lagt til grunn i en avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett.⁵³ Overskuddsevne er også et vilkår for at det skal dreie seg om en «næringsdrivende» etter merverdiavgiftsloven § 2-1.⁵⁴ Skattemyndighetene legger også til grunn at kravet til overskuddsevne er et selvstendig vilkår. I Skatte-ABC uttales det:

«Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten [...] er egnet til å gi overskudd.»⁵⁵

I lys av et samlet rettskildebilde, må det etter gjeldende rett legges det til grunn at overskuddsevne er et selvstendig vilkår for at det skal foreligge en «virksomhet» i skattelovens forstand.

3.4 Tidsperioden for vurderingen av overskuddsevne

Et av de vanskeligste spørsmålene ved virksomhetsvurderinger, er spørsmålet om lengden på tidsperioden som skal legges til grunn for vurderingen av om det foreligger en overskuddsevne.⁵⁶ Det må fastsettes innen hvor mange år det vil være utsikter til at det er overskudd i et normalt driftsår.⁵⁷ Den tidsrammen som legges til grunn kan ikke være for lang. Samtidig må lengden på tidsperioden ta hensyn til aktivitetens egenart og særlige karakteristika. For eksempel må enkelte aktiviteter allerede fra oppstartstidspunktet måtte vurderes over en lengre tidsperiode, fordi evnen til å gå med overskudd først vil oppnås flere år frem i tid.

⁵³ LB-2013-144135.

⁵⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 86.

⁵⁵ Skattedirektoratet. Skatte-ABC 2023, V-9-3.1 Generelt.

⁵⁶ Folkvord (2023).

⁵⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 139.

Skatteplikt og fradragsrett skal vurderes hvert enkelt år, men ved vurderingen av om overskuddsevne foreligger skal man se på utviklingen over en årrekke.⁵⁸ Kontrollhensyn og administrative hensyn, tilsier at tidsperioden som skal legges til grunn ikke bør være for lang. En for lang tidsramme gjør overskuddsvurderingen usikker og vanskelig å gjennomføre. I praksis vil det også være vanskelig å forutse en aktivitets samlede inntekter og utgifter for langt fram i tid. Det gjelder selv om det foreligger gode budsjetter og lønnsomhetskalkyler.

På den andre siden taler nøytralitetshensyn for aksept av en lengre tidsperiode. Skattemyndighetene bør ta hensyn til at visse aktiviteter kan trenge flere år før de genererer et overskudd.

Hvilken tidsperiode som skal legges til grunn har vært gjenstand for langvarig diskusjon. I Rt-185-319 *Ringnes* fremholdes at:

«[...] virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt.»

Men Høyesterett presiserer ikke i denne avgjørelsen hva som menes med «på noe lengre sikt». Høyesterett sin vage formulering av tidsrammen i *Ringnes* ivaretar i liten grad forutberegnelighetshensyn.

I Rt-1995-1422 *Kiøpig*, ble det lagt til grunn en tidsperiode på 10 år. Her uttalte førstvoterende at:

«Resultatet vil ofte blir klarlagt etter atskillige år. [...] Det kan ikke være noe i veien for at skattyterens vurdering av lønnsomheten skjer i et ganske langsiktig perspektiv, som tilfellet vil måtte være med juletreproduksjon.»

I *Kiøpig*-dommen illustreres det at tidsrammen som legges til grunn for overskuddsvurderingen er bransjeavhengig. Her var det snakk om juletreproduksjon, en aktivitet som naturlig krever en del år før det er mulig å skape et overskudd. Et annet eksempel er eiendomsutvikling hvor det er mange faktorer som kan påvirke hvor lang prosessen blir. Usikkerhet knyttet til offentlige reguleringsplaner, kommunale vedtak, samarbeid mellom håndverkerfirmaer og andre forhold kan påvirke hvor lang tidshorisont som påregnelig må regnes med før et eiendomsprosjekt kan ferdigstilles og inntekter bokføres. Det kan i slike tilfeller ta flere år før det foreligger en

⁵⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 139.

overskuddsevne. Hvorvidt en står ovenfor en virksomhet som er egnet til å skape overskudd, må følgelig vurderes konkret.

Høyesteretts avgjørelse i HR-2022-2404-A *Ramme Gård* presiserer også rettstilstanden hva angår hvilket tidsperspektiv som skal legges til grunn ved vurderingen av om overskuddsevne foreligger. Fra avsnitt 141 gjengis:

«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. Det kan for eksempel være aktuelt ved skogsdrift.»

Et tydelig utgangspunkt for tidsrammen bidrar til å ivareta hensynet til forutberegnelighet, samtidig som det minsker risikoen for vilkårlig behandling fra skattemyndighetene og domstolene. Skattytere som starter en aktivitet, vil også etter *Ramme Gård* i større grad enn tidligere være klar over når det må foreligge en overskuddsevne for at deres aktivitet skal kunne bli ansett som en virksomhet etter skatteloven.

Etter avgjørelsen i *Ramme Gård* skal det som den sentrale hovedregel legges til grunn en tidsperiode på 5-8 år, og unntaksvis kan det legges til grunn en tidsperiode opp mot 10 år. I avgjørelsen fremholdes det dertil at det ikke kan utelukkes at tidsperioden meget unntaksvis kan være lenger enn 10 år. Dette må anses forbeholdt de snevre unntakstilfeller, og det må i så fall foreligge særlige grunner. Jo lenger tidsramme som kreves, desto viktigere blir kontrollhensyn.

Ved tvist om kravet til overskuddsevne er oppfylt, er beviskravet sannsynlighetsovervekt. Beviskravet er dermed likt for skattyter og skattemyndighetene. Når skattyter krever fradrag, må han/hun godtgjøre dette. Hvis skattemyndighetene mener at det foreligger en overskuddsevne, og skattyter dermed skal skattlegges, påligger det skattemyndighetene å godtgjøre dette. En for lang tidsperiode gir skattemyndighetene dårlige kontrollmuligheter, og skattyter er den nærmeste til å sikre bevis for at kravet til overskuddsevne er oppfylt. Jo lenger tidsramme som legges til grunn, desto større usikkerhet knytter det seg til vurderingen.

I *Ramme Gård* har Høyesterett ganske detaljert fastlagt innholdet i kravet til tidsrammens lengde. Enkelte spørsmål er likevel fortsatt uavklarte. For eksempel er det knyttet usikkerhet til betydningen av inntrådte forsinkelser og uforutsette hendelsers påvirkning på vurderingen.⁵⁹ Relevante eksempler er koronapandemien, og inntrådte hendelser som ekstremvær som kan stanse igangværende arbeid og prosjekter for en kortere eller lengre periode.

Som allerede påpekt foran, utelukker ikke rettspraksis muligheten for å strekke tidsrammens lengde ut over en periode på 5-8 år.⁶⁰ Forsinkelser og uforutsette hendelser er derfor forhold som skattemyndighetene og domstolene bør ta hensyn til hvis dette påvirker aktivitetens overskuddsevne. Men som nevnt tidligere skal overskuddsevnen ta utgangspunkt i de forhold som skattyter hadde mulighet til å forutse på vurderingstidspunktet.⁶¹ I hvilken grad det blir tatt hensyn til forhold som utsetter overskuddsevnen, bør derfor avhenge av hvilke muligheter skattyter hadde til å forutse slike forhold på vurderingstidspunktet. Dersom skattyter kan bebreides for å ikke ha forutsett forholdene, taler dette for at tidsperioden ikke forlenges.

Spørsmålet om det foreligger en overskuddsevne, er en fremtidsrettet vurdering. Når skattemyndighetene og domstolene foretar sin vurdering, må de av praktiske grunner se tilbake i tid. I *Ramme Gård* gjaldt overskuddsvurderingen skatteårene 2012-2016, mens vurderingen av overskuddsevne ble først foretatt av skattemyndighetene i 2019, og av Høyesterett ble det avsagt dom først 19. desember 2022. Dermed vil det være praktisk mulig å ta hensyn til forsinkelser ved spørsmålet om tidsrammen skal forlenges.

⁵⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 144.

⁶⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 141.

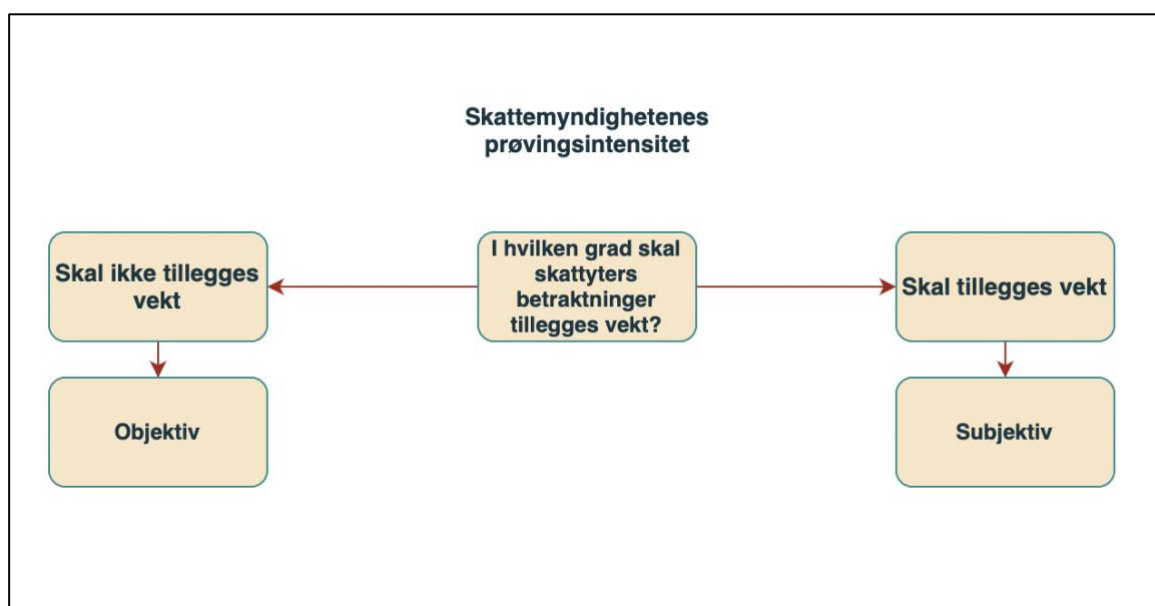
⁶¹ Skar (2023) s. 99.

3.5 Skattemyndighetenes prøvingsintensitet

3.5.1 Innledning

Ved vurderingen av om overskuddsevne foreligger, kan det skilles mellom objektive og subjektive forhold. Med objektive forhold siktes det til aktivitetens objektive evne til å gå med overskudd. Dette er en vurdering hvor man ser på de faktiske forholdene ved aktiviteten, hovedsakelig aktivitetens inntekter og utgifter, men også andre forhold som markedsforholdene, konkurransen, skattyters og de ansattes erfaringer og kapasitet mv.⁶²

Med subjektive forhold siktes det til skattyters egne betraktninger rundt overskuddsevnen. Ofte vil den som starter en aktivitet ha en egen oppfatning av aktivitetens lønnsomhet, og evne til å skape et overskudd på sikt. Jo mer skattyters egne betraktninger tillegges vekt, desto mer subjektiv blir vurderingen av overskuddsevne. Dette kan forsøksvis illustreres slik:



Om overskuddsevnen skal vurderes objektivt eller subjektivt, kan også formuleres som et spørsmål om skattemyndighetenes prøvingsintensitet, altså hvor inngående prøvingen av overskuddsevnen skal være. En lav prøvingsintensitet betyr at skattyters subjektive betraktninger skal vektlegges, og skattemyndighetenes prøving skal være mer tilbakeholden.

⁶² Skar (2023) s. 99.

En høy prøvingsintensitet betyr derimot at skattyters betraktninger er av mindre betydning, og prøvingen av overskuddsevnen vil være mer inngående.⁶³

Rettspraksis illustrerer at relevansen av subjektive forhold ved overskuddsvurderingen varierer, ettersom skattyters oppfatning av aktivitetens overskuddsevne ikke alltid er tillagt vekt.⁶⁴

I det følgende vil det bli søkt redegjort for hvilke forhold det er som virker inn på prøvingsintensiteten.

3.5.2 Hvilke forhold avgjør prøvingsintensiteten?

I Rt-1965-1159 *Vister*, på side 1161, ble det uttalt av annenvoterende – som en del av flertallet – at:

«Etter min mening kan ikke *Visters* subjektive motivering være bestemmende for skatteplikten, verken i den ene eller annen retning. Det avgjørende må være grunnlaget for inntektservervet objektivt sett er av den art, at den derved kunne fordél går inn under skattelovens inntektsbegrep.»

I *Vister* ble det gjennomført en streng objektiv overskuddsvurdering uten at det ble begrunnet hvorfor skattyters betraktninger ikke ble tillagt vekt. De objektive forholdene bør være avgjørende ved overskuddsvurderingen. Det er de konkrete og ytre forhold som er best egnet til å sannsynliggjøre at en aktivitet på sikt har en evne til å skape et overskudd, ikke hva skattyter selv mener om aktivitetens lønnsomhet. Det hjelper ikke at skattyter har stor tro på egen aktivitet, dersom det foreligger objektive forhold som klart tilsier at det ikke foreligger en overskuddsevne. Et eksempel kan illustrere dette:

Etableres et nytt treningssenter i gamle lokaler med uforholdsmessig dyr medlemspris, utdaterte apparater, stor konkurranse fra andre sentre i nærheten og høye utgifter, tilsier dette at det neppe foreligger en overskuddsevne, verken på kort eller lang sikt. I et slikt tilfelle kan det ikke være avgjørende at skattyter selv har en subjektiv oppfatning om at aktiviteten kommer til å gå med overskudd på sikt. Urealistiske forventninger, og dermed beregninger fra skattyter taler derfor for en høyere prøvingsintensitet.

⁶³ HR-2022-2404-A avsnitt 102.

⁶⁴ Rt-1965-1159, Rt-1985-319 og HR-2022-2404-A.

3.5.3 Aktiviteten er skattyters levevei

I Rt-1985-319 *Ringnes* gjennomførte førstvoterende en vurdering hvor han utelukkende så til objektive forhold ved spørsmålet om jordbruket var egnet til å gå med overskudd. Denne overprøvingsmetoden av overskuddsevnen, ble blant annet begrunnet med at Ringnes levde av øvrige inntekter samtidig som jordbruket kun medførte utgifter.⁶⁵

Ringnes illustrerer at i de tilfellene hvor aktiviteten ikke er skattyters levevei, gjennomføres det en mer inngående overskuddsvurdering. At aktiviteten er skattyters levevei, må forstås som at skattyter ikke har andre betydelige midler å leve av enn de som følger av den aktuelle aktiviteten. Den samme rettsoppfatningen, ble også lagt til grunn i HR-2022-2404-A *Ramme Gård*. Dersom skattyter lever av andre inntekter enn den aktuelle aktiviteten, tilsier kontrollhensyn at det er behov for en mer inngående overprøving.⁶⁶

Når aktiviteten ikke er skattyters levevei, er dette ofte fordi skattyter bedriver aktiviteten basert på andre formål enn de rent økonomiske. I slike tilfeller, er det behov for en mer kritisk overprøving av overskuddsevnen. Dette kan begrunnes i hensynet til en hensiktsmessig avgrensning av skatteretten ved at det ikke skal være mulig å få fradrag for utgifter i forbindelse med hobbyaktiviteter og fritidssysler. Momentet om at aktiviteten er skattyters levevei, er derfor godt begrunnet.

Prøvingsintensiteten kan likevel ikke utelukkende bestemmes ved en vurdering av om aktiviteten er skattyters levevei. En slik rettsstilstand medfører at skattytere som driver flere aktiviteter, og som har andre midler å leve av blir utsatt for en gjennomgående strengere prøvingsintensitet. Skattytere bør likebehandles uavhengig av formue og øvrige inntekter, jf. hensynet til nøytralitet.

⁶⁵ Rt-1985-319 side 323.

⁶⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 103.

3.5.4 Aktiviteten skal også ivareta andre formål

Et sentralt moment er videre om aktiviteten drives av andre formål enn de rent økonomiske. At aktiviteten drives av andre formål, er et moment som trekker i retning av at aktiviteten ikke er innrettet for å skape fortjeneste. I slike tilfeller er det behov for en mer inngående overprøving.

I *Ramme Gård* var ett av formålene med aktiviteten å også ivareta skattyters private kunstsamling. Dermed ble det investert betydelige summer i diverse sikkerhetstiltak.⁶⁷ Dette er et godt eksempel på at skattyter ønsker å ivareta andre formål enn det å skape fortjeneste. Da er det et behov for å kontrollere at aktiviteten faktisk har en evne til å skape et overskudd, og ikke drives fordi skattyter har særlige personlige og private interesser.

Hvilken prøvingsintensitet som skal anvendes, må avgjøres etter en avveining mellom kontrollhensyn og hensynet til ikke å gripe inn i den næringsdrivendes valgfrihet.⁶⁸ Den næringsdrivendes valgfrihet kan også formuleres som skattyters frie forretningskjønn. At skattyters frie forretningskjønn ivaretas bidrar til å skape forutsigbarhet når skattyter kan stole på at de økonomiske vurderinger som han eller hun har gjort, blir lagt til grunn ved skattemyndighetenes vurdering.⁶⁹ Samtidig vil det forekomme tilfeller hvor den faktiske overskuddsevnen er såpass usannsynlig, at skattemyndighetene har et behov for å kontrollere den inngående, jf. kontrollhensyn.

I Rt-1995-1422 *Kiønig*, la Høyesterett seg på en annen linje enn i *Vister* og *Ringnes*. I denne avgjørelsen ble det gjennomført en mindre inngående overprøving av overskuddsevnen. I *Kiønig* var det snakk om en kombinert jordbruks- og skogeiendom. Jordbruksdriften gikk med underskudd, og det var derfor spørsmål om underskuddet kunne trekkes fra skogdriften, som gikk med overskudd. Det ble i avgjørelsen uttalt at:

«Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomhetene aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve og feile, og det blir ikke det samme rom for

⁶⁷ TOSLO-2019-182230.

⁶⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 102.

⁶⁹ Skar (2023) s. 91.

en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd.»⁷⁰

I *Kiønig* sammenliknet Høyesterett den konkrete situasjonen med *Ringnes*. Det ble videre lagt til grunn at det ikke var rom for en like inngående objektiv prøving i de tilfellene hvor aktiviteten som utføres forsørger skattyters livsopphold. *Kiønig* er et eksempel på at skattyters betraktninger rundt overskuddsspørsmålet, ble tillagt større vekt. I denne avgjørelsen ble det uttalt at dersom aktiviteten skulle «gå dårlig, må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette».⁷¹ Høyesterett bygger i denne dommen på en betraktning om at det er opp til skattyter å påse at aktiviteten vil gå godt, og dersom det ikke blir skapt et overskudd, er dette en konsekvens som skattyter må bære. Det avskjærer likevel ikke at aktiviteten må anses som en «virksomhet», jf. sktl. § 5-1. Samme rettsoppfatning er lagt til grunn i *Ramme Gård*, avsnitt 102:

«Viser satsingen seg å slå feil, vil det ikke være grunnlag for videre drift, og kontrollhensyn gjør seg i liten grad gjeldende.»

Prøvingsintensiteten var også et sentralt tema i *Ramme Gård*. Her ble det uttalt at hvor inngående overskuddsvurderingen skal være avhenger av om det foreligger «objektive kjennetegn som kan tilsi at den er innrettet for å gi fortjeneste».⁷² Spørsmålet er om aktiviteten er organisert og strukturert på en slik måte at den har som formål å skape fortjeneste.

3.5.5 Forholdet mellom prøvingsintensiteten og den konkrete overskuddsvurderingen

Hvor inngående overskuddsevnen skal overprøves av skattemyndighetene og domstolene avhenger av om aktiviteten er skattyters levevei, om aktiviteten drives av andre formål enn de rent økonomiske, og i tillegg om aktivitetens driftsopplegg skiller seg fra den generelle bransjestandarden.⁷³

⁷⁰ Rt-1995-1422 side 1425.

⁷¹ Rt-1995-1422 side 1425.

⁷² HR-2022-2404-A avsnitt 102.

⁷³ Rt-1985-319, Rt-1995-1422 og HR-2022-2404-A.

Dersom aktiviteten er skattyters levevei, aktiviteten primært drives av økonomiske formål og driftsopplegget ikke skiller seg fra bransjen, er det ikke behov for å gjennomføre en like inngående overskuddsvurdering. I slike tilfeller skal skattyter «gis vidt spillerom».⁷⁴

I de mer spesielle tilfellene hvor en aktivitet kan karakteriseres som «atypisk», «gjør kontrollhensyn seg gjeldende med en helt annen styrke.»⁷⁵

At det gjennomføres en inngående overskuddsvurdering med høy prøvingsintensitet, er ikke problematisk i seg selv. Det som er problematisk, er når en inngående overskuddsvurdering automatisk gjør det vanskeligere for skattyter å oppnå en overskuddsevne for sin aktivitet. En slik automatikk burde ikke eksistere, ettersom de konkrete forholdene ved aktiviteten burde være avgjørende, uavhengig av prøvingsintensiteten.

Om det foreligger overskuddsevne, skal baseres ikke bare på en aktivitets inntekter og utgifter, men også andre faktiske forhold. Konkurransen i markedet, de ansattes kompetanse og erfaringer, etterspørselen etter aktiviteten i markedet og om det foreligger noenlunde sikre holdepunkter for en endring ved aktiviteten som kan tale for en overskuddsevne o.l.⁷⁶ Det er med andre ord en totalvurdering av aktiviteten som er avgjørende for om overskuddsevne skal sies å foreligge. Det er problematisk dersom det ikke er disse forholdene som skal være avgjørende, men heller hvordan aktiviteten er strukturert sammenliknet med resten av bransjen. Et eksempel kan illustrere problemstillingen:

En restaurant er innrettet på helt ordinært vis og driftsopplegget skiller seg ikke særlig fra bransjen. Skattyter er heller ikke spesielt velstående, og restauranten er finansiert utelukkende med fremmedkapital. Aktiviteten er også skattyters levevei. Med andre ord har aktiviteten «objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste».⁷⁷

Samtidig har skattyter overvurdert restaurantens evne til å skape et overskudd. Maten som serveres er dårlig sammenliknet med konkurrentene, og restaurantens kvalitet er gjennomgående lav. I et slikt tilfelle skal skattemyndighetene likevel være tilbakeholdne med å overprøve skattyters vurderinger av overskuddsevnen. Skattyter skal gis et «vidt spillerom».

⁷⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 102.

⁷⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 103.

⁷⁶ Skar (2023) side 99.

⁷⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 102.

I et slikt tilfelle ville skattemyndighetene antagelig lagt til grunn at restauranten var egnet til å skape overskudd på sikt.

Skattemyndighetene bør være tilbakeholden med å overprøve skattyters frie forretningskjønn.⁷⁸ Det fremstår likevel som at skattemyndighetene og domstolene ikke hensyntar dette utgangspunktet på samme måte når det er snakk om en «atypisk» aktivitet. Dermed flyttes fokuset fra om aktiviteten objektivt er egnet til å skape overskudd, til om aktiviteten er innrettet for å skape fortjeneste. Vurderingen av overskuddsevne blir til slutt basert på hvor alminnelig den er, og i hvilken grad den er lik resten av bransjen. Det blir derfor i mindre grad tale om en vurdering av om aktivitetens inntekter overstiger utgiftene over en gitt periode. Et for stort fokus på hvordan aktiviteten er innrettet, skaper overskuddsvurderinger med et manglende fokus på overskuddsevnen. Det avgjørende må være den faktiske evnen til å skape et overskudd, ikke hvordan aktiviteten er innrettet.

3.6 Skal flere aktiviteter vurderes samlet eller separat ved spørsmålet om overskuddsevne

Dersom skattyter driver flere aktiviteter, kan det være av betydning for vurderingen av om overskuddsevne foreligger, om aktivitetene skal vurderes samlet eller separat. Spørsmålet er særlig interessant dersom skattyter driver flere aktiviteter med ulik suksess, og én eller flere av dem går med underskudd. Dersom skattyter har én aktivitet med underskudd, mens de andre går med overskudd, vil det normalt være et ønske om å fradragsføre dette underskuddet i de øvrige aktivitetene. Muligheten til å fradragsføre underskuddet, avhenger av hvorvidt skattyters ulike aktiviteter skal vurderes som én samlet aktivitet.

Spørsmålet om flere aktiviteter skal vurderes samlet eller separat, ble det tatt stilling til i Rt-1995-1422 *Kiøpig*. Førstvoterende la til grunn at den mest naturlige betraktningssmåten var å vurdere jordbruket og skogbruket som et samlet hele.⁷⁹ Skattyter fikk dermed medhold i kravet om at underskuddet på jordbruket kunne trekkes fra i inntektene av skogbruket. Høyesterett vektla at det var samme eier som forestod driften og hans kapital som finansierte den. Videre

⁷⁸ Rt-2015-1068 avsnitt 64, HR-2018-580-A avsnitt 38-41.

⁷⁹ Rt-1995-1422 side 1425.

ble driftsbygningene og maskinene til dels benyttet til begge aktivitetene, og en slik kombinasjonsdrift var vanlig i landbruket.⁸⁰

Avgjørelsen kan tas til inntekt for det syn at når skattyter driver flere aktiviteter, har det betydning i hvilken grad de henger naturlig sammen. Ved gårdsdrift kan det påstås at jord- og skogdrift henger tett sammen, særlig når de samme bygningene og maskinene benyttes til begge aktivitetene. Det hadde vært annerledes dersom skattyter drev med skogdrift, og en annen aktivitet som hadde ingen tilknytning til gårdsdrift, for eksempel salg av moteklær på nett. Da hadde det vært langt mer naturlig å vurdere aktivitetene separat, fordi utstyret som brukes for å selge klær på nett hovedsakelig er forskjellig.

Skatteevneprinsippet taler også for at aktiviteter med nær sammenheng behandles samlet. Skattyters evne til å betale skatt fremgår først etter at det er gjort fradrag for kostnader.⁸¹ For skattyter vil underskuddet ved jordbruket resultere i en kostnad som han må bære. Underskuddet ved jordbruket preger dermed skattyters inntekter og reelle evne til å betale skatt. I *Kiønig* var jord- og skogbruket en del av skattyters levevei. Målet med jordbruksdriften, var dermed å innbringe inntekter til skattyters livsopphold. Det ville vært urimelig at skattemyndighetene i et slikt tilfelle avskar fradrag for utgifter som hadde sitt utgangspunkt i jordbruket. Manglende fradragsrett for kostnadene forbundet med jordbruket, ville ført til en høyere inntekt som skatteplikten hadde blitt beregnet ut fra.

Også nøytralitetshensyn taler for at aktiviteter med innholdsmessig nærhet vurderes samlet. Det må være opp til skattyter å strukturere egen virksomhet. Det er samfunnsmessig gunstig når enkeltpersoner starter flere ulike aktiviteter ettersom små og mellomstore bedrifter er viktige bidragsyttere til verdiskapning. En separat skattemessig behandling av aktiviteter som henger tett sammen, gjør det vanskeligere for skattyter å kunne starte flere aktiviteter. Skattyter vil da kunne være redd for at noen av dem vil gå med underskudd, og slik oppleve at underskudd ikke kan fradragsføres i annen beslektet virksomhet. Dette vil skape en skatterettslig rettstilstand som i for stor grad påvirker skattyters frie forretningskjønn.

LB-2017-88892 gjaldt også gårdsdrift. Skattyter drev med både sauehold, avl og oppdrett av araberhester. Saueholdet hadde en overskuddsevne, mens hesteaktiviteten gikk med stort underskudd, ca. ni millioner. Lagmannsrettens flertall konkluderte med at aktivitetene på

⁸⁰ Rt-1995-1422 side 1425.

⁸¹ Se punkt 1.5.2.

gården utover saueholdet ikke var egnet til å gå med overskudd. Lagmannsretten la til grunn at kostnadene ved hesteaktiviteten ikke kunne fradragsføres i de øvrige inntektene på grunn av at det ikke var en innholdsmessig sammenheng mellom saueholdet og de øvrige aktivitetene på gården. Avgjørelsen illustrerer også at spørsmålet om det skal foretas en samlet eller separat vurdering, avhenger av om den enkelte aktivitet er egnet til å gå med overskudd.

De hensynene som er vektlagt ovenfor, må også ses i sammenheng med provenyehensyn. Som utgangspunkt må skattyter, kunne strukturere egen virksomhet i flere aktiviteter. Samtidig er det gode grunner for at aktiviteter uten overskuddsevne ikke omfattes av skatteloven. Dersom slike aktiviteter omfattes av skatteloven, vil den fradragsretten som oppstår i realiteten være subsidier fra staten. Dette kan sammenliknes med det tilfellet at skattyter for eksempel har en fast jobb med skattepliktige inntekter, og samtidig bedriver en underskuddpreget hobbyaktivitet på fritiden. Hobbyaktivitetens kostnader kan da ikke fradragsføres i skattyters ordinære arbeidsinntekt, selv om det er skattyter som driver begge aktivitetene. At kravet til overskuddsevne er av betydning for spørsmålet om flere aktiviteter skal vurderes separat eller samlet, bidrar til en hensiktsmessig avgrensning av skatteretten.

I LB-2017-88892 ble det også vektlagt at skattyter levde av øvrige inntekter. Dette skiller avgjørelsens faktum fra faktumet i *Kiøning*-dommen. At det vektlegges hvorvidt aktiviteten er skattyters levevei, fremstår som en god regel. Det er et argument i retning av at skattyter driver aktiviteten av andre formål enn de rent økonomiske når han eller hun lever av andre inntekter. At aktivitetens overskuddsevne vurderes separat, er dermed særlig viktig når objektive forhold taler for at aktiviteten ikke er innrettet for å skape fortjeneste.

Oppsummert kan det fastslås at det ved vurderingen av om skattyters aktiviteter skal vurderes samlet eller separat, er det flere forhold som kan vektlegges. Om det er en naturlig sammenheng mellom aktivitetene, er ett slikt moment. Dersom aktivitetene benytter de samme driftsmidlene, er dette et sterkt argument for at aktivitetene skal vurderes samlet. Videre har det betydning om aktivitetene utfyller hverandre. At aktivitet nr. 1 bidrar til høyere inntekt ved aktivitet nr. 2, er også et argument for at aktivitetene bør vurderes samlet. Videre må det vurderes i hvilken grad aktiviteten er innrettet for å skape fortjeneste, typisk ved at den er skattyters levevei. Dersom skattyter driver to aktiviteter med nær sammenheng, som begge er skattyters levevei, fremstår det klart at disse bør vurderes samlet ved spørsmålet om det foreligger overskuddsevne i skatterettslig forstand.

3.7 Veien videre

Ovenfor er det redegjort for kravet til overskuddsevne og de rettslige rammene rundt denne vurderingen.⁸² Hvilke konkrete momenter det er relevant å ta i betraktning ved selve overskuddsvurderingen, er på den annen side mindre avklart. Verken skatteloven eller forarbeidene gir presis veiledning om hvordan kravet til overskuddsevne skal praktiseres.⁸³

Alle økonomiske forhold som normalt inngår i vurderingen av om det er et reelt sett rasjonelt økonomisk grunnlag for drift, skal inkluderes. Det er imidlertid nødvendig å vurdere hver faktor individuelt.⁸⁴

Det følger videre av Skatte-ABC 2023 V-9-3.5.2 at:

«Det må være en rimelig mulighet til å oppnå overskudd dersom driftsopplegget i et normalt driftsår og innen en relevant vurderingsperiode er egnet til å dekke forvaltnings-, drifts- og vedlikeholdskostnader, gjeldsrenter, avskrivninger [...] og en rimelig avkastning på investert kapital»

Enkelte elementer i overskuddsvurdering er åpenbare. En fisker må for eksempel medregne inntektene fra fangsten på inntektssiden, og båtens drivstoffutgifter på utgiftssiden. I det følgende vil det særlig bli sett nærmere på betydningen av avskrivninger, fremtidig verdistigning og avkastningskravet, og spørsmålet om disse elementene skal inkluderes i overskuddsvurderingen.

⁸² Se punkt 3-3.5.4.

⁸³ HR-2022-2404-A avsnitt 115.

⁸⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 115.

4 Avskrivninger og fremtidig verdistigning

4.1 Forholdet mellom avskrivninger og vedlikeholdskostnader

Det er lagt til grunn i rettspraksis, at det skal tas hensyn til avskrivninger ved overskuddsvurderingen. Dette begrunnes med at avskrivninger tar hensyn til reelle kostnader ved selve investeringen.⁸⁵ Avskrivninger er en fradragsrett som oppstår når «betydelige driftsmidler» utsettes for «verdiforringelse ved slit eller elde», jf. sktl. § 6-10 (1). Det er dermed en måte å fradragsføre en kostnad over flere år, til forskjell fra at investeringen fradragsføres i sin helhet det året utgiften påløper.

På samme måte som for et avkastningskrav, må avskrivningssatsen fastsettes konkret.⁸⁶ I *Ramme Gård* knyttet avskrivningsspørsmålet seg til hotell- og museumsbygg, og i dommen la Høyesterett til grunn at hoteller generelt utsettes for betydelig slitasje.⁸⁷

Avskrivninger er en del av overskuddsvurderingen, fordi det tar hensyn til verdiforringelse, altså at gjenstander, f.eks. bygninger, blir nedslitt over tid. Dette er en naturlig tanke ettersom et bygg normalt vil synke i verdi parallelt med at det blir slitt og gammelt. Når den aktuelle aktiviteten knytter seg til gjenstander som blir slitt er avskrivninger en naturlig del av overskuddsvurderingen. Dette er like naturlig som at kostnader som ikke er «betydelige», jf. sktl. § 6-10, direkte blir en del av utgiftssiden ved overskuddsvurderingen. At avskrivninger medregnes er dermed i tråd med skatteevneprinsippet, fordi «slit og elde» påvirker aktivitetens reelle evnen til å skape et overskudd.

Samtidig vil det allerede være tatt hensyn til vedlikeholdskostnader ved overskuddsvurderingen. Vedlikeholdskostnader er ofte innbakt i de totale kostnadene som er en del av utgiftssiden. Dersom både vedlikeholdskostnader og avskrivninger regnes med, vil utgiftene ved verdiforringelsen av gjenstanden blir medregnet to ganger. Dette er i strid med et

⁸⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 131.

⁸⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 133.

⁸⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 132.

grunnleggende hensyn om å unngå dobbeltfradrag eller dobbeltbeskatning. Dette er et skatterettslig prinsipp som igjen er utledet av skatteevneprinsippet.⁸⁸ Overskuddsevnen skal ikke påvirkes av at en kostnad skal medregnes to ganger.

Om kostnaden skal medregnes to ganger avhenger samtidig av i hvilken grad vedlikeholdet opprettholder gjenstandens verdi, noe som vil være en konkret vurdering. Denne vurderingen må baseres på hvilke gjenstander som inngår i aktiviteten, og om de i det hele tatt er vedlikeholdbare. Dersom gjenstandens verdi er mulig å opprettholde ved vedlikehold, må det videre vurderes hvilken type vedlikehold det er som faktisk har blitt gjennomført. Denne konkrete vurderingen kan illustreres:

Skattyter driver et taxifirma og investerer i fem kjøretøy. Biler er et eksempel på en gjenstand som til tross for tilstrekkelig vedlikehold faller i verdi. Dermed kan det ofte skilles mellom biler og bygninger, ved at biler i langt større grad faller i verdi. Det er heller ikke vanlig å vedlikeholde biler på en slik måte at verdien ikke forringes. Vedlikeholdsutgifter er ved biler typisk EU-kontroll og nødvendige utskiftninger av deler osv. I et slikt tilfelle fremstår det som naturlig å medregne både avskrivninger ved en viss sats og vedlikeholdsutgifter.

Eksempelet over viser at det i en del konkrete tilfeller kan være riktig å medregne både vedlikeholdskostnader og avskrivninger som en del av utgiftssiden i overskuddsvurderingen.

I lagmannsretten har det blitt lagt til grunn at det for fast eiendom ikke kan medregnes avskrivninger når vedlikeholdskostnadene ivaretar gjenstandens verdi.⁸⁹ Forholdet mellom avskrivninger og vedlikehold kan ses i sammenheng med skattelovens avskrivningsregler. Dersom gjenstandens verdi opprettholdes ved vedlikehold, vil ikke verdireduksjonsvilkåret for rett til avskrivninger etter sktl. § 6-10 være oppfylt. Det er dermed en sammenheng på skatterettens område for alminnelige avskrivningsspørsmål etter sktl. § 6-10, og spørsmålet om det skal medregnes avskrivninger i overskuddsvurderingen.

⁸⁸ Benn Folkvord, (2020) s. 24.

⁸⁹ LB-2012-201380.

4.2 Forholdet mellom avskrivninger og fremtidig verdistigning

Det er lagt til grunn i rettspraksis at dersom fremtidig verdistigning skal inngå i overskuddsvurderingen, må den inngå i det konkrete opplegget for inntjening.⁹⁰ Denne rettsoppfatningen bygger på avgjørelsen i Rt-1985-319 *Ringnes*, hvor Høyesterett på side 324, i motsetning til lagmannsretten, kom til at:

«Det er Ringnes drift etter det generelle opplegg som forelå som må legges til grunn ved bedømmelsen av mulighetene for å få overskudd.»

Med andre ord avhenger det av om det er tatt høyde for fremtidig verdistigning som en del av aktivitetens inntekter. Det finnes eksempler på aktiviteter hvor det klart er tatt høyde for fremtidig verdistigning i opplegget for inntjening. Dette kan illustreres:

Et firma som driver med boligflipping vil forsøksvis kjøpe boliger når det er lav etterspørsel i markedet, for å så renovere boligen, og selge den på et senere tidspunkt når etterspørselen er høyere. Da er det klart at fremtidig verdistigning er en del av det *konkrete opplegget for inntjening*, som begrunner at dette må være en del av inntektssiden ved vurderingen av overskuddsevnen. Da vil boligen realiseres i den perioden overskuddsevnen vurderes, og er dermed en del av det konkrete opplegget for inntjening.

I *Ramme Gård* var hovedargumentet at salg av eiendommene ikke var en del av driftsopplegget til Ramme Eiendom. Driftsopplegget var utleie av hotellokaler og museumsvirksomhet. Dersom hotellet og museet hadde blitt solgt, ville både leie- og museumsinntektene opphørt. Det fremstår dermed som en naturlig tilnærming at salg av byggene ikke ble ansett som en del av det *konkrete opplegget for inntjening* til Ramme Eiendom.⁹¹

Avskrivninger skal kompensere for fremtidig verdiforringelse. Høyesterett beskriver avskrivninger som «reelle kostnader ved selve investeringen».⁹² Den samme tilnærmingen kan legges til grunn ved fremtidig verdistigning. Dersom byggene øker i verdi vil dette også være en reell inntekt ved investeringen uavhengig av om de selges eller ikke. Når avskrivninger skal

⁹⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 137.

⁹¹ HR-2022-2404-A avsnitt 138.

⁹² HR-2022-2404-A avsnitt 131.

medregnes på utgiftssiden, bør også fremtidig verdistigning medregnes på inntektssiden. Begge postene kan karakteriseres som fremtidig verdiendring knyttet til investeringen.

Høyesterett avskjærer fremtidig verdistigning som et element i overskuddsvurderingen.⁹³ En avskjæring av fremtidig verdistigning burde vært bedre begrunnet av Høyesterett. Særlig *symmetrihensyn* kan trekkes fram som et argument i retning av at fremtidig verdistigning bør inngå i overskuddsvurderingen. På skatterettens område er det en tanke om at dersom en inntekt er skattepliktig, bør en kostnad knyttet til samme aktivitet være fradragsberettiget. Denne tankegangen har overføringsverdi til spørsmålet om fremtidig verdistigning bør medregnes. Fremtidig verdistigning kan i mange tilfeller være en reell inntekt som påvirker en aktivitets lønnsomhet.

Både avkastning og fremtidig verdistigning knytter seg til samme investering. Når bare avskrivninger regnes med i overskuddsvurderingen, skaper dette en skattemessig asymmetri.

Det er også slik at avhendelse av eiendom ikke er den eneste måten å utnytte den skatterettslige fordelene på som oppstår ved fremtidig verdistigning. Når en eiendom stiger i verdi, vil det for eksempel være mulig å reforhandle med banken og oppnå bedre lånevilkår. Dette kan være fordelaktig dersom det eksisterer et lån knyttet til aktiviteten. Muligheten for bedre lånevilkår kan også ha betydning dersom det er ønskelig å inngå nye låneavtaler. For aktiviteter som er finansiert med både egen- og fremmedkapital, er dette dermed et viktig argument som taler for at fremtidig verdistigning bør regnes med.

Fremtidig verdistigning gir også uttrykk for aktivitetens lønnsomhet. Hvorvidt en aktivitet er lønnsom og går godt, kan ha betydning med tanke på samarbeid og investorer. Videre kan en velfungerende og lønnsom aktivitet tiltrekke flere ansatte, og skape muligheter for en utvidelse av aktiviteten. Det er derfor diskutabelt, som Høyesterett gjør i *Ramme Gård*, å begrunne utelatelsen av fremtidig verdistigning som en del av overskuddsvurderingen med at salg av eiendommene ikke er en del av det «konkrete opplegget for inntjening».⁹⁴

⁹³ HR-2022-2404-A avsnitt 136-138.

⁹⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 138.

5 Avkastningskravet

5.1 Innledning

5.1.1 Hva er skatterettslig kapitalavkastning?

I skatterettslig sammenheng kan det skilles mellom to typer kapitalinntekter: kapitalavkastning og kapitalgevinst.⁹⁵ Kapitalavkastning er typisk renteinntekter, utbytte eller leieinntekter. Kapitalgevinst er den gevinsten man oppnår ved å selge et formuesgode, enten det er aksjer, fast eiendom eller andre tingsgjenstander.⁹⁶ Avkastning kan dermed enkelt forklares som løpende inntekter man får igjen på sine investeringer.

Skatteloven definerer ikke kapitalavkastningsbegrepet, men loven er bygget opp slik at den skiller mellom løpende inntekt ved «kapital», jf. sktl. § 5-1 (1), og gevinst ved realisasjon, jf. sktl. § 5-1 (2). Både løpende inntekter fra et formuesobjekt, altså kapitalavkastning, og gevinst ved salg av et formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig.

Når man starter en virksomhet, er målet normalt å oppnå en fortjeneste. Det er også ofte et behov for å engasjere eksterne investorer, som krever en viss avkastning på den kapitalen de investerer i aktiviteten. Kravet om at en investering skal føre til en avkastning, er dermed en forventning og et krav en investor vil oppstille som vilkår for sin investering. Det som er mer usikkert, er om kravet til kapitalavkastning skal inngå som et enkeltmoment ved vurderingen av om kravet til overskuddsevne er oppfylt.⁹⁷

Det er lagt til grunn i rettspraksis at skattelovens § 5-1 gir en viss støtte for at også avkastning av innskutt egenkapital, må inngå i vurderingen av om det foreligger overskuddsevne.⁹⁸ Som tidligere nevnt, må virksomhetsbegrepet forstås slik at det siktes til aktivitet av økonomisk karakter. Målet med aktiviteten må være å oppnå en økonomisk fortjeneste.⁹⁹

⁹⁵ Aarbakke (2023) Store norske leksikon.

⁹⁶ Aksjenorge. *Avkastning*. Hentet: 18.10.2023.

⁹⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 116.

⁹⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 117.

⁹⁹ Se punkt 2.1.

Skatterettens system er bygget på den grunnleggende forutsetning og hovedregel at dersom det eksisterer en positiv endring av skatteevnen, er denne fordelen skattepliktig, uavhengig av størrelsen. Et avkastningskrav oppstiller på den annen side et krav til fortjeneste av en bestemt størrelse. Avkastningskravet rokker derved ved det utgangspunkt som er nevnt foran ved at det stilles krav til en *bestemt* endring i skatteevnen. Det kan diskuteres hvorvidt Høyesterett strekker ordlyden i sktl. § 5-1 langt når det legges til grunn at ordlyden i skatteloven gir en viss støtte for at også avkastning av innskutt egenkapital skal inngå i vurderingen av om overskuddsevne foreligger.¹⁰⁰ En slik lovtolkning må underbygges av øvrige rettskilder for at det skal bli en tilstrekkelig klar og forutsigbar rettsregel.

Et avkastningskrav har vært lagt til grunn i tidligere rettsavgjørelser, primært avgjørelser som har endt i lagmannsretten, men det har aldri blitt begrunnet og redegjort for i hvilken grad dette er skatterettslig forsvarlig.¹⁰¹ Nå følger det likevel av *Ramme Gård* at et avkastningskrav ved vurderingen av om det foreligger en overskuddsevne har støtte i lovens ordlyd, rettspraksis og ligningspraksis.¹⁰² Høyesterett legger også til grunn at det må tas hensyn til avkastning på investert egenkapital.¹⁰³

5.1.2 Avkastningskravet øker terskelen for å oppfylle kravet til overskuddsevne

Det eksisterer svært få rettskilder som sier noe eksplisitt om begrunnelsen bak et avkastningskrav på skatterettens område, til tross for at et avkastningskrav har vært vektlagt i flere rettsavgjørelser.¹⁰⁴ Høyesterett har uttalt at begrunnelsen er å få en hensiktsmessig avgrensning av skatteretten mot aktiviteter som ikke har økonomisk karakter.¹⁰⁵

En hensiktsmessig avgrensning av skatteretten kan begrunnes i provenyhensyn, ved at staten ikke skal subsidiere aktiviteter av ikke-økonomisk karakter. Samtidig gjør et avkastningskrav overskuddsvurderingen strengere, i den forstand at færre aktiviteter vil oppfylle vilkårene for å være en virksomhet etter skatteloven. Et avkastningskrav slår dermed ut på to måter: Det bidrar

¹⁰⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 117.

¹⁰¹ LH-2001-766, LH-2003-115 og LB-2009-153551.

¹⁰² HR-2022-2404-A avsnitt 127.

¹⁰³ Skattedirektoratet. (2023) punkt 3.

¹⁰⁴ LH-2001-766, LH-2003-115 og LB-2009-153551.

¹⁰⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 127.

til å hindre at kostnader til ikke-økonomiske aktiviteter er fradragsberettiget, samtidig som flere aktiviteter ikke blir omfattet av skattesystemet når terskelen for overskuddsevne blir strengere.

5.1.3 Hvordan anvendes kravet til kapitalavkastning i praksis

Avkastningskravet tar utgangspunkt i den totale kapitalen som er investert i en gitt aktivitet, uavhengig av om det er egen- eller fremmedkapital som er investert.¹⁰⁶ At skillet mellom egen- og fremmedkapital ikke er av avgjørende betydning, følger også av rettspraksis ettersom Høyesterett oppstiller et avkastningskrav i tilfeller hvor det kun er investert egenkapital.¹⁰⁷ Avkastningskravet blir i rettspraksis klassifisert som en kapitalkostnad, eller finansieringskostnad, og rubriseres dermed som en kostnad i overskuddsvurderingen.

Videre fastsettes det en prosentvis avkastningssats basert på det totale investeringsbeløpet. Dette beløpet medregnes på utgiftssiden i balansen for hvert år. Som nevnt, må overskuddsvurderingen gjennomføres for hvert enkelt år. Balansen får dermed enda en utgiftspost som påvirker spørsmålet om det foreligger overskuddsevne. Hvordan overskuddsvurderingen gjennomføres i praksis kan forklares med utgangspunkt i avgjørelsen LB-2017-9933 side 14:

Restaurantdrift	2023 (Oppstartsåret)	2028	2033
Totale kostnader for restauranten	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Budsjetterte utgifter	900 000	1 100 000	1 300 000
Avskrivninger 3%	300 000	300 000	300 000
Rentekostnader/Avkastningskrav 4%	400 000	400 000	400 000
Sum kostnader	1 600 000	1 800 000	2 000 000
Budsjetterte inntekter	1 500 000	1 750 000	2 000 000
Totalt	-100 000	-50 000	0

Eksempelet illustrerer hvordan en overskuddsvurdering kan gjennomføres. Beløpene i lilla viser kapitalen som er investert i restauranten. Det er denne kapitalen som avkastningskravet

¹⁰⁶ LB-2017-9933 side 14.

¹⁰⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 130.

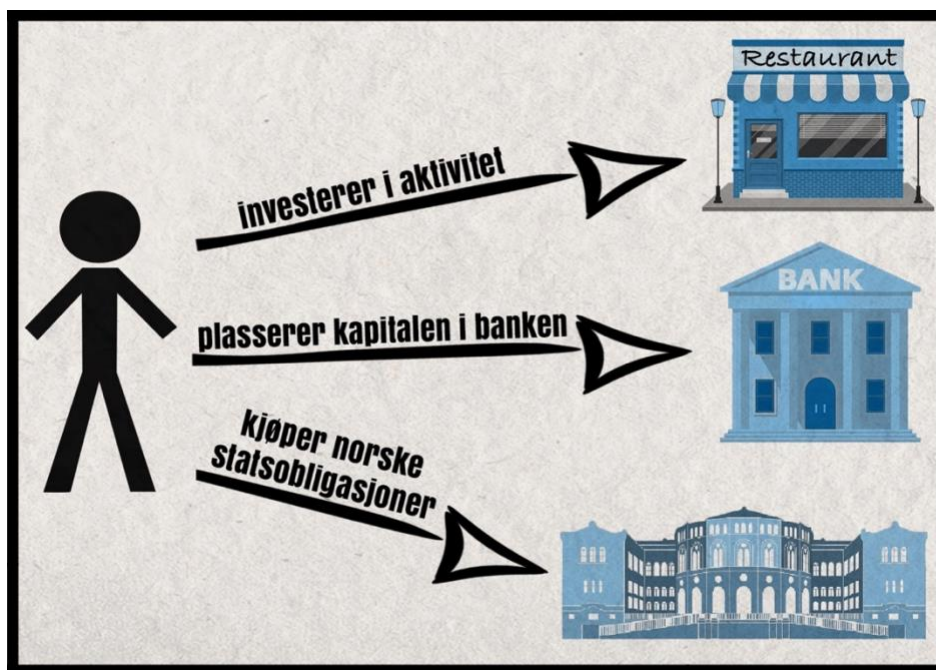
tar utgangspunkt i (10 millioner). Beløpene i rødt viser de årlige utgiftene, her medregnet et avkastningskrav ($4\% \cdot 10\,000\,000 = 400\,000$), markert i gult. Dersom avkastningskravet tenkes borte, ville aktiviteten hatt et årlig overskudd på 300 000kr i år 2023. I 2028 ville overskuddet vært 350 000kr, og i 2033 ville overskuddet vært 400 000kr. Eksempelet illustrerer hvilken avgjørende betydning avkastningskravet kan få ved overskuddsvurderingen.

Avkastningskravet gjør det dermed enda vanskeligere å skape et overskudd. Som nevnt, er ikke den rettslige vurderingen om det skapes et overskudd, men evnen til å skape et overskudd over tid. Når skattemyndighetene skal foreta en vurdering av overskuddsevnen, vil et avkastningskrav tale mot at overskuddsevne foreligger, dersom avkastningen ikke er høy nok.

5.2 Alternativkostnad

Det første argumentet for å innfortolke et avkastningskrav i overskuddsvurderingen, er at en alternativ plassering av den investerte kapitalen også ville ført til en avkastning. Ved å alternativt plassere pengene i banken eller i statsobligasjoner, ville man oppnådd risikofrie renteinntekter. Derfor bør det stilles krav til en viss fortjeneste når det treffes en beslutning om å investere i en aktivitet.¹⁰⁸ Hvis investeringen ikke resulterer i en avkastning som hensyntar alternativkostnaden, kan dette derfor betraktes som et økonomisk tap.

Når man investerer i en aktivitet, binder man opp kapital. Rettspraksis har fastslått at å binde opp kapital er en form for utgift.¹⁰⁹ Derfor betraktes et avkastningskrav som en naturlig følge av en investering, og manglende oppnåelse av en viss avkastning blir derfor et argument som taler mot en overskuddsevne.



Når skattyter investerer i en aktivitet, for eksempel en restaurant, vil det være mulig å binde opp kapitalen i andre alternativer. Når man «låser» kapitalen, oppstilles det derfor en såkalt alternativkostnad som påvirker skattyters overskuddsevne.¹¹⁰

¹⁰⁸ TOSLO-2008-188486.

¹⁰⁹ Rt-2014-614 avsnitt 30 og Rt-2003-536 avsnitt 51.

¹¹⁰ LB-2009-153551.

Det vil alltid eksistere investeringsmuligheter som tilnærmet risikofritt gir en viss avkastning. Det er likevel problematisk at dette automatisk skal tilsi at det må legges til grunn et avkastningskrav ved den skatterettslige overskuddsvurderingen.

Det må skilles mellom spørsmålet om en aktivitet vil medføre en tilstrekkelig økonomisk fortjeneste, og spørsmålet om en aktivitet er objektivt egnet til å gå med overskudd. Den skatterettslige overskuddsvurderingen skal ta utgangspunkt i alle utgifter og inntekter som følger av aktiviteten, for å så ta stilling til om det foreligger en overskuddsevne. Det skal ikke gjennomføres en vurdering av om en aktivitet er egnet til å generere en inntekt av en bestemt markedsmessig størrelse.

Et avkastningskrav er en sikkerhetsventil for det offentlige, ved at det øker terskelen for overskuddsevne. Når et avkastningskrav inngår som en del av overskuddsvurderingen, vil det være enda mer sannsynlig at den aktuelle aktiviteten bidrar med inntekter til statskassen. Samtidig vil en strengere terskel medføre at enda flere aktiviteter ikke oppfyller kravet til overskuddsevne. Dette medfører at flere aktiviteter ikke omfattes av skattesystemet.

På skatterettens område er skatteevneprinsippet fundamentalt, og kan forklares som at skattyters skatteevne foreligger etter at det er gjort fradrag for de utgifter som er pådratt for å oppnå inntekten. Det er dette hensynet som primært begrunner skattelovens fradragsregler.¹¹¹

Dersom skattyters aktivitet er objektivt egnet til å gå med overskudd, bør det være opp til skattyter selv, å bestemme hvilken avkastning som er ønskelig å oppnå. Skattyter vil også normalt forsøke å plassere kapitalen sin der den gir best avkastning. Hvis skattyter tar egne midler ut av banken med den hensikt å investere, sørger normalt naturlige markedsmekanismer for at den skattepliktige plasserer pengene et sted hvor den skattepliktige kan oppnå høyere avkastning. Naturlige markedsmekanismer sørger normalt for at skattytere ønsker å oppnå en tilstrekkelig avkastning på sine investeringer.

Et avkastningskrav blir begrunnet med at en investering medfører en «alternativkostnad», og en aktivitet må derfor medføre en «akseptabel forretning dersom det skal være økonomisk forsvarlig å holde kapitalen plassert i virksomheten».¹¹² Det kan likevel argumenteres for at en

¹¹¹ Benn Folkvord (2020) s. 22.

¹¹² LB-2009-153551.

slik overskuddsvurdering er for inngående, når skattemyndighetene og domstolene skal bestemme at enhver aktivitet må oppnå en prosentgitt avkastning av en bestemt størrelse.

Høyesterett argumenterer for at avkastningskravet tar hensyn til reelle kostnader.¹¹³ Hvorvidt kapitalavkastning er en reell kostnad ved en investering, er betinget av hvordan pengene ellers ville blitt brukt. Det er ikke automatisk slik at skattyter ville plassert pengene sine i banken og dermed oppnådd renter hvis pengene ikke hadde blitt brukt til å finansiere den aktuelle aktiviteten. Hvordan kapitalen alternativt ville blitt brukt, er et vanskelig bevissspørsmål dersom det ikke foreligger sterke holdepunkter. At det eksisterer en alternativkostnad, er derfor ikke en tilstrekkelig skatterettslig begrunnelse for å oppstille et avkastningskrav.

5.3 Skillet mellom egen- og fremmedkapital

Dersom en aktivitet er helt eller delvis finansiert ved hjelp av eksterne investorer vil disse i normale tilfeller kreve en avkastning på den investerte kapitalen. I slike tilfeller er gjeldsutgifter en reell utgift som skattyter må betale til investorene. Det er derfor naturlig at gjeldskostnader knyttet til fremmedkapital er en del av overskuddsvurderingen.

Det har likevel blitt lagt til grunn i rettspraksis at et avkastningskrav skal baseres på både egen- og fremmedkapital.¹¹⁴ I rettspraksis har begrunnelsen for et avkastningskrav vært nøytralitetshensyn, ved at finansieringsmetoden ikke bør være avgjørende for om en aktivitet omfattes av skatte- og avgiftssystemet.¹¹⁵ Dersom finansieringsmetoden skal være avgjørende, kan dette skape en konkurransefordel for aktiviteter startet av økonomisk velstående skattytere. Årsaken er at det da vil være lettere for aktiviteter finansiert med egenkapital å påvise en overskuddsevne når de ikke må medregne kapitalkostnader på samme måte.

Dette er primært hensyn som er relevante på merverdiavgiftrettens område. At det oppstilles et avkastningskrav basert på egenkapital bør også begrunnes rent skatterettslig av skattemyndighetene og domstolene. Det kan presiseres at vurderingen av overskuddsevne som oftest både vil ha skatte- og avgiftsrettslig betydning. Skatteretten og merverdiavgiftsretten er to rettsområder som henger tett sammen. Når skattemyndighetene skal vurdere overskuddsevnen, så vil dette bli en vurdering hvor også hensyn på merverdiavgiftrettens

¹¹³ HR-2022-2404-A avsnitt 131.

¹¹⁴ LB-2009-153551 jf. TOSLO-2008-188486 side 10.

¹¹⁵ LB-2009-153551.

område blir vektlagt. Dette er fordi en virksomhet både har krav på fradrag for kostnader, og inngående merverdiavgift. *Ramme Gård* illustrerer dette på en god måte, hvor skattyter krevde fradrag for både inngående merverdiavgift og fradrag for kostnader etter skatteloven. Det er derfor ikke enkelt å foreta en isolert skatterettslig overskuddsvurdering.¹¹⁶ Det er likevel klart at skattemyndighetene bør begrunne også skatterettslig hvorfor egen- og fremmedkapital sidestilles, og ikke ta en «snarvei» ved å kun nevne merverdiavgiftsrettens hensyn.

Det eksisterer likevel eksempler på at det anvendes et avkastningskrav i rent skatterettslige tilfeller også, jf. LH-2001-766:

Avgjørelsen gjaldt spørsmålet om skattyter for ligningsårene 1998 og 1999 hadde krav på fradrag for underskudd fra fiske i øvrige inntekter. Det avgjørende var om fiskeriet kunne anses som virksomhet i skatterettslig forstand. Lagmannsretten gjennomførte her en overskuddsvurdering og la til grunn et avkastningskrav på 5% tilsvarende omlag 20 000kr per år. Lagmannsretten begrunnet dette kravet ved å henvise til Lignings-ABC 1998 s 647, men foretok ikke en selvstendig vurdering av om et slikt krav var skatterettslig forsvarlig.

I rettspraksis har det blitt lagt til grunn at avkastningskravet er i samsvar med begrunnelsen for kravet til overskuddsevne, nemlig en hensiktsmessig avgrensning av skatteretten mot aktiviteter som ikke har økonomisk karakter.¹¹⁷ Skattemyndighetene legger også til grunn at overskuddet må i «alminnelighet dekke en rimelig forretning av kapitalen», og skiller heller ikke mellom egen- og fremmedkapital.¹¹⁸ Etter dagens rettsoppfatning er skillet mellom egen- og fremmedkapital uten rettslig betydning.¹¹⁹

Skillet mellom egen og fremmedkapital har likevel betydning, jf. skatteevneprinsippet. Skatteevneprinsippet handler om at skattyter skal skattlegges basert på sin netto skatteevne. Derfor skal det først fradragføres for kostnader etter reglene i sktl. § 6-1 før skattesatsen fastsettes. At skattyter skattlegges basert på sin netto skatteevne, er et like viktig poeng ved overskuddsvurderingen. Overskuddsvurderingen skal kun innebære reelle utgifter og inntekter. Det er slik man på best måte vurderer muligheten for den enkelte aktivitet, slik som skattyter driver den, til å kunne gi overskudd i fremtiden.

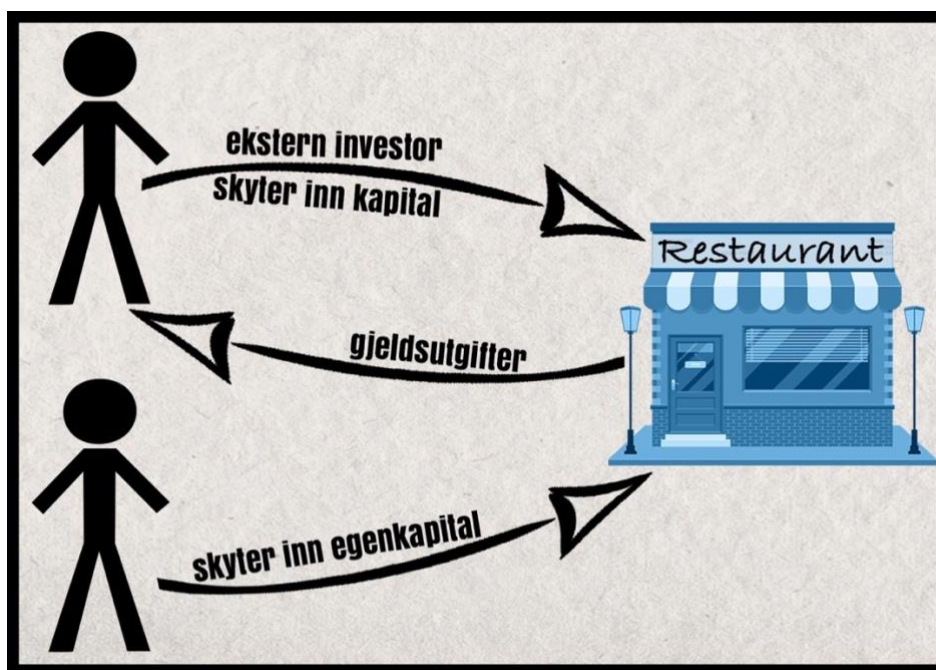
¹¹⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 14 og 21.

¹¹⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 127.

¹¹⁸ Skattedirektoratet. Skatte-ABC 2023. V-9-3.5.6.

¹¹⁹ Se punkt 5.1.3.

Når et avkastningskrav også skal baseres på innskutt egenkapital, oppstilles det en «fiktiv» utgiftspost som påvirker skattyters budsjett ved spørsmålet om aktiviteten har en evne til å skape overskudd. Ved kun bruk av egenkapital har ikke aktiviteten i realiteten kapitalkostnader knyttet til investeringen på samme måte som ved fremmedkapital. Til tross for dette, sidestiller skattemyndighetene og domstolene reelle kapitalkostnader med et oppstilt avkastningskrav. Dette er i strid med skatteevneprinsippet, fordi et avkastningskrav oppstilles som en utgift når det i realiteten ikke eksisterer en utgift.



Det eksisterer ikke kapitalkostnader på samme måte dersom skattyter ikke har et behov, eller ønske om å finansiere aktiviteten sin ved lån og eksterne investorer.

I underrettspraksis er det lagt til grunn at et avkastningskrav bør baseres på både egen- og fremmedkapital, ettersom det er den totale kapitalen, summen av egenkapital og gjeld, som krever en akseptabel forretning dersom det skal være økonomisk forsvarlig å holde kapitalen plassert i virksomheten.¹²⁰

Det skatterettslige spørsmålet er likevel ikke om det er økonomisk forsvarlig å holde kapitalen plassert i virksomheten. Hvilken avkastning aktiviteten skal oppnå, er en bedriftsøkonomisk vurdering som ligger til skattyter å foreta. Spørsmålet som skal overprøves av skattemyndighetene er den skatterettslige overskuddsevnen. Ved den skatterettslige

¹²⁰ TOSLO-2008-188486 og LB-2009-153551.

overskuddsvurderingen taler derfor skatteevneprinsippet for at det skilles mellom egen- og fremmedkapital, slik at det ved overskuddsvurderingen kun ses hen til fremmedkapital.

5.4 Adgangen til å prioritere øvrige formål

Avkastningskravet tvinger skattyter til å strukturere aktiviteten på en bestemt måte for at den skal omfattes av skatteloven. Dette kan forklares ved et eksempel, igjen fra restaurantdrift.

Skattyter ønsker å etablere en restaurant i en liten by utenfor Oslo. Restauranten skal ha fokus på lokale råvarer, møblene i restauranten skal være lokalt produsert, de ansatte kokkene og servitørene skal så godt det lar seg gjøre ha lokal tilhørighet. Restauranten skal gjenspeile hvilket potensiale som ligger i den lille byen. Restauranten har et fokus på å skape et økonomisk overskudd, men det er også andre hensyn som skattyter ønsker å prioritere jf. over.

Skattyters ønske om å ivareta også disse formålene, fører til at restaurantdriften ikke er egnet til å skape en like stor fortjeneste som øvrige restauranter i bransjen. Restauranten har likevel et reelt overskudd hvert år. Når det anvendes et avkastningskrav som en del av overskuddsvurderingen, fører dette til at restauranten etter skattemyndighetenes vurdering ikke har en overskuddsevne. For at restauranten skal oppfylle kravet til overskuddsevne, blir den nødt til å nedprioritere de øvrige formålene.

Det er lagt til grunn av skattemyndighetene at det skal være anledning til å prioritere også andre formål enn de rent økonomiske, som for eksempel etiske hensyn, hensynet til å skape arbeidsplasser i et lokalmiljø mv.¹²¹ Det samme synspunktet kommer også til uttrykk i rettspraksis:

«Det er selvsagt rom for skattyteren til å prioritere ned hensynet til økonomisk utbytte til fordel for andre verdier, som for eksempel etiske hensyn. Et annet eksempel, hentet fra partshjelpenes innlegg, kan være ulike former for sosialt entreprenørskap.»¹²²

Det skatterettslige utgangspunktet er klart, det skal være mulig for skattyter å ivareta også andre formål. Det problematiske rent skatterettslig, oppstår likevel når Høyesterett ikke tar høyde for at skattyter også vektlegger øvrige hensyn i sin aktivitet, når avkastningssatsen fastsettes.

¹²¹ Skattedirektoratet. Skatte-ABC 2023. V-9-3.5.

¹²² HR-2022-2404-A avsnitt 111.

Avkastningssatsen kan ikke kun baseres på den gjennomsnittlige avkastningen i bransjen. Dersom en atypisk aktivitet må oppfylle kravet til en alminnelig markedsmessig avkastning, vil det bli vanskelig å oppnå de økonomiske krav som stilles. I *Ramme Gård* illustreres dette problemet når hensyn som estetiske hensyn, byggkvalitet og kunstformidling ikke anses som relevante når avkastningssatsen fastsettes.¹²³

Et gjennomsnittlig avkastningskrav tar i for liten grad hensyn til konkrete forhold ved skattyters aktivitet. Når skattyter vektlegger andre formål enn de rent økonomiske, kan dette føre til en naturlig lavere avkastning sammenliknet med de mer alminnelige aktivitetene innenfor samme bransje. Dersom dette ikke tas med i beregningen når avkastningssatsen fastsettes, vil det føre til at mange fremtidige aktiviteter ikke vil oppfylle kravet til overskuddsevne. Aktiviteter med et lite overskudd som samtidig ivaretar andre interesser, vil ikke oppfylle et slikt avkastningskrav. Det er i strid med nøytralitetshensyn at avkastningskravet skaper en skattemessig ulempe for aktiviteter med et bredere formål.

En mulig løsning på problemet er at avkastningskravet modereres når skattemyndighetene ved en konkret vurdering ser at aktiviteten, sammenliknet med andre, også ivaretar andre formål enn kun fortjeneste. Som nevnt tidligere, har skattemyndighetene mulighet til å gjennomføre en mer intensiv overprøving av overskuddsevnen når aktiviteten ikke bare er innrettet for å skape fortjeneste.¹²⁴ I slike tilfeller bør det være anledning til å gjennomføre en mer nyansert overskuddsvurdering, i stedet for å legge til grunn et markedsmessig avkastningskrav.

Utgangspunktet for overskuddsvurderingen er om en aktivitet er objektivt egnet til å gå med overskudd, men avkastningskravet skaper en rettsstilling hvor det kreves at aktiviteter oppnår en markedsmessig høy nok avkastning. Dette er i strid med den rettsoppfatning som er lagt til grunn i *Ramme Gård*, om at det selvsagt skal være rom for å prioritere ned hensynet til økonomisk utbytte til fordel for andre verdier.¹²⁵

¹²³ Hauge (2023) punkt 7.

¹²⁴ Se punkt 3.5.

¹²⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 111.

5.5 Er lav avkastning på kapital også skattefri?

Det er ikke bare ved virksomhetsinntekter at det oppstilles et krav til overskuddsevne. Dette kravet gjelder også utenfor virksomhet.¹²⁶ For kapitalinntekter er det også oppstilt et krav om overskuddsevne. Dette medfører at inntekter fra kapital ikke er skattepliktige dersom inntekspotensialet er mye lavere enn de totale kostnadene. Skal det kreves fradrag for kostnader med tilknytning til kapitalinntekter, jf. sktl. § 6-1 (1), må det også her foreligge en evne til å skape overskudd.

Slik avkastningskravet er oppstilt ved overskuddsvurderingen, kan det undres om det også er skattefritak for kapitalinntekter så lenge avkastningen er lav nok.¹²⁷ Dette vil være i tråd med hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket som har stor betydning på skatterettens område.¹²⁸

Avkastningskravet er delvis begrunnet i at det skal ta høyde for inflasjon i markedet. Mange skattytere har de siste årene hatt kapitalinntekter som ikke overstiger inflasjonen i markedet. Dette innebærer at det reelt sett foreligger et økonomisk tap.¹²⁹ Dersom avkastningskravet skal gjelde også ved kapitalinntekter, innebærer dette at disse inntektene ikke er skattepliktige. Dette er enda et eksempel på at et avkastningskrav går på tvers av skatterettslige prinsipper, særlig skatteevneprinsippet. Dette kan neppe ha vært lovgivers intensjon. Eksempelet under illustrerer problematikken dersom et avkastningskrav også skal gjelde for «kapital», jf. sktl. § 5-1:

Kapitalinntekt ved gevinst på realisasjon av bolig er skattepliktig, dersom vilkårene etter sktl. § 9-3 (2) ikke er oppfylt. Det oppstår en skattepliktig inntekt når skattyter selger en eiendom for mer enn den ble kjøpt for. Dette er en endring i skattyters skatteevne. Legges et avkastningskrav til grunn i et slikt tilfelle, er det ikke tilstrekkelig at boligen selges for mer enn den opprinnelig ble kjøpt for. Salgssummen må være av en viss størrelse, slik at den også tar hensyn til en rimelig avkastning for at kravet til overskuddsevne skal være oppfylt.

Denne tankegangen kan også benyttes ved salg av aksjer. Ved salg av aksjer må det også kreves en rimelig avkastning for at gevinsten skal være skattepliktig. Dette vil medføre at skattyter for

¹²⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 96.

¹²⁷ Hauge (2023).

¹²⁸ Zimmer (2019) s. 48.

¹²⁹ Mikelsen (2023) s. 6.

eksempel ikke vil ha krav på fradrag for meglerkostnader, ettersom meglerkostnadene ikke har tilknytning til skattepliktig kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-1 jf. § 6-1.

Staten vil tape store inntekter dersom mindre kapitalinntekter skal være skattefrie. At mindre kapitalinntekter skal være skattefrie, er ikke bare i strid med provenyehensyn, men også skattelovens system. Kapitalinntekter er derfor som utgangspunkt skattepliktig, uavhengig av inntektens størrelse.

5.6 Hvordan skal avkastningssatsen fastsettes?

Det er ikke bare omdiskutert hvorvidt det skal oppstilles et avkastningskrav, det er også usikkerhet knyttet til hvilken avkastningssats som skal legges til grunn når skattemyndighetene og domstolene skal vurdere overskuddsevnen.

Avkastningssatsen skal fastsettes konkret, blant annet i lys av hvilken bransje det gjelder.¹³⁰ Videre skal det tas utgangspunkt i atferden til en «rasjonell økonomisk aktør»¹³¹ En naturlig forståelse av rasjonell økonomisk aktør, er en person som er kompetent innenfor sitt fagfelt, og som tar gode avgjørelser slik at en aktivitet driftes på en god måte og har jevnlig inntekter. Men som nevnt tidligere, kan det ikke kreves at aktøren handler utelukkende for å oppnå høyest mulig avkastning.¹³² Men det må kunne kreves at det tas høyde for langsiktig inflasjon og rentenivået.¹³³

Det er samme begrunnelse som er nevnt under punkt 5.2 som også er styrende for hvilken avkastningssats som skal legges til grunn: Investeringen har medført et tap dersom aktiviteten ikke genererer en tilstrekkelig avkastning, jf. alternativkostnaden.¹³⁴ Dermed må avkastningen ta høyde for den inntekten man kunne oppnådd ved alternativ plassering, og videre markedets inflasjon. Dette er en naturlig tanke ettersom fysiske penger faller i verdi.

Det utfordrende ved avkastningskravet er likevel å ta høyde for ulikhetene mellom forskjellige aktiviteter. Hvilken bransje det er snakk om skal være styrende, men innenfor samme bransje vil det kunne være store ulikheter i hvordan enkeltbedrifter drives. Forskjellene kan bestå i

¹³⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 128.

¹³¹ HR-2022-2404-A avsnitt 128.

¹³² HR-2022-2404-A avsnitt 111.

¹³³ HR-2022-2404-A avsnitt 128.

¹³⁴ Se punkt 5.2.

hvordan virksomhetene er finansiert, og hvor hurtig det er påregnelig at virksomheten skal klare å skape et overskudd. Dette kan avhenge av typen aktivitet, men også hvor hardt virksomheten satser. Dermed blir det for enkelt å bare peke på den gjennomsnittlige avkastningen i en gitt bransje, og legge denne til grunn når overskuddsevnen skal overprøves.

Et gjennomsnittlig avkastningskrav tar utgangspunkt i de totale midlene som er investert i aktiviteten. Dette fører til at det blir vanskeligere for aktiviteter av et større omfang å oppfylle avkastningskravet. Forskjellen er stor ved et avkastningskrav på 2% ved en investering på 100 000 og en investering på 10 millioner (henholdsvis 2000 og 200 000).

Avkastningssatsen kan også ses i sammenheng med omgåelseshensyn. Dagens rettstilstand skaper en fare for at skattytere vil tilpasse sine aktiviteter slik at det skapes et reelt overskudd akkurat under det gjennomsnittlige avkastningskravet. Aktiviteter med en avkastning under bransjegjennomsnittet, vil etter dagens rettstilstand ikke oppfylle kravet til overskuddsevne. Dette vil føre til at slike aktiviteter ikke bidrar skattemessig til tross for at de har en reell overskuddsevne. Det kan dermed argumenteres for at et avkastningskrav skaper tilpasningsmuligheter og omgåelsesrisiko.

Skatterettslig gjennomskjæring er en måte å forhindre omgåelser av skattereglene. Det vil likevel være svært vanskelig å bevise at skattytere organiserer aktivitetene sine på denne måten for å bli ansett som en aktivitet av ikke-økonomisk karakter, og ikke virksomhetsaktivitet.

Å skulle fastsette et avkastningskrav kan også være vanskelig i de tilfellene hvor sammenlikningsgrunnlaget er svært tynt. Dette er en situasjon som kan oppstå ved ny teknologi eller nye bransjer, hvor det er ingen andre bedrifter å sammenlikne den aktuelle aktiviteten med. Da eksisterer det nemlig ikke en gjennomsnittlig bransjeavkastning som kan legges til grunn. Det er ikke en god løsning at det ikke oppstilles et avkastningskrav til tross for at det er ingen å sammenlikne med. Dette vil skape en skattemessig fordel for nye bransjer og aktiviteter, og er i strid med konkurransehensyn.

6 Avsluttende bemerkninger

Oppgavens problemstilling har vært det skatterettslige virksomhetsbegrepet, med særlig fokus på kravet til overskuddsevne. Kravet til overskuddsevne har, som det fremgår foran, stor praktisk betydning når skillet skal trekkes mellom virksomhetsaktiviteter og aktiviteter av ikke-økonomisk karakter. Gjennomgangen av de sentrale rettskildene på skatterettens område, viser at sentrale elementer som inngår i overskuddsvurderingen nå har fått sin avklaring, særlig gjennom nyere rettspraksis fra Høyesterett.

For det første er det nå rettsavklart at kravet til overskuddsevne er et selvstendig vilkår ved spørsmålet om det foreligger en virksomhet i skattelovens forstand. For det andre er tidsrammen ved overskuddsvurderingen i utgangspunktet 5-8 år. Skal det legges til grunn en lengre tidsramme, må det særskilt begrunnes.

Hva angår prøvingsintensiteten ved overprøvingen av om overskuddsevne foreligger, avhenger denne av om det foreligger objektive kjennetegn på at aktiviteten er innrettet for å skaffe fortjeneste.¹³⁵ Sentralt ved vurderingen er om aktiviteten er skattyters levevei, om aktiviteten drives av andre formål enn de rent økonomiske, og i tillegg om aktivitetens driftsopplegg skiller seg fra den generelle bransjestandarden.¹³⁶ Utover dette er det ikke fullstendig avklart hvilke andre forhold det er som avgjør prøvingsintensiteten. Dette spørsmålet krever ytterligere rettslig avklaring.

Sammenhengen mellom prøvingsintensiteten og den konkrete gjennomføringen av overskuddsvurderingen, er også uklar. Når aktiviteten har objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, er behovet for en inngående overprøving mindre.¹³⁷ Det er likevel vanskelig å tolke hva «vidt spillerom» betyr for skattyter. Motsatt, dersom det er behov for en mer inngående overprøving, er det også uklart hva det innebærer «å gå grundigere til verks for å undersøke om kravet til overskuddsevne er oppfylt.»¹³⁸ Mye taler for at disse nærmere avklaringer må gjøres fra sak til sak, og helt konkret.

¹³⁵ Se henholdsvis punkt 3.4, 3.3 og 3.5.

¹³⁶ Rt-1965-1159, Rt-1985-319, Rt-1995-1422 og HR-2022-2404-A.

¹³⁷ Se punkt 3.5.

¹³⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 102 og 103.

Det er derfor behov for en mer praktisk og konkret avklaring av hvordan skattemyndighetene vil gjennomføre overskuddsvurderingen i ulike tilfeller. Utfordringen kan vises gjennom følgende spørsmål:

Dersom skattyter skal gis et «vidt spillerom», innebærer det at skattemyndighetene ikke vil legge til ytterligere utgiftsposter, som for eksempel avskrivninger og et avkastningskrav, dersom dette ikke er en del av skattyters opprinnelige lønnsomhetskalkyle for aktiviteten? Spørsmålet er vanskelig å besvare, og her bare antydes problemstillingen.

Når det dernest gjelder avskrivninger og fremtidig verdistigning, bør disse være en del av overskuddsvurderingen dersom dette er reelle kostnader og inntekter for aktiviteten. Slik vil man på best mulig måte komme fram til aktivitetens reelle, skatterettslige overskuddsevne.¹³⁹

Avkastningskravet er en måte å måle aktivitetens lønnsomhet, sett i sammenheng med de totale investeringene gjort av skattyter og andre. Avkastningskravet er videre hensiktsmessig ved at det bidrar til en avgrensning av hvilke aktiviteter som omfattes av skatteloven. Samtidig er fastsetting av en bestemt avkastning primært en bedriftsøkonomisk vurdering som ligger til skattyter. Et skatterettslig avkastningskrav krever en tydeligere skatterettslig begrunnelse. Avkastningskravet bør også nyanseres i større grad, slik at det fremstår som mer nøytralt og i tråd med skatteevneprinsippet.¹⁴⁰

Gjeldende rettstilstand er i stor grad utviklet gjennom et «atypisk» skatterettslig tilfelle.¹⁴¹ Det blir interessant å se hvordan skattemyndighetene og domstolene vil gjennomføre overskuddsvurderingen i mer alminnelige tilfeller, typisk hvor aktiviteten er skattyters levevei, investeringens omfang er mer regulært, og aktiviteten er også helt eller delvis fremmedfinansiert.¹⁴²

Den nåværende rettstilstanden avklarer ikke alle de spørsmål som kan oppstå i tilknytning til det nærmere innhold av virksomhetsbegrepet og kravet til overskuddsevne. De ytterligere avklaringer må skje gjennom ny lovgivning og ny rettspraksis, særlig fra Høyesterett.

¹³⁹ Se punkt 4.1 og 4.2.

¹⁴⁰ Se punkt 5.2-5.6.

¹⁴¹ HR-2022-2404-A avsnitt 108.

¹⁴² HR-2022-2404-A avsnitt 108.

Litteraturliste

Lover

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)

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

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

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

Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Om skatte- og avgiftsopplegget for 2008

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Rettspraksis

Høyesterett:

Rt-1965-1159 Vister

Rt-1985-319 Ringnes

Rt-1995-1422 Kiønig

Rt-2003-536 Storhaugen Invest

Rt-2007-209 Hex

Rt-2014-614 Elysee

Rt-2014-1281 Z-huset

Rt-2015-1068 Kverva

HR-2018-580-A Salmar

HR-2020-1777-A ANG

HR-2022-2404-A Ramme Gård

Lagmannsrett:

LH-2001-766 A

LH-2003-115 Haatuft

LB-2009-153551 Embla Nor

LB-2012-201380 Bess Mar

RG-2013-1224 Eian Eiendom AS

LB-2013-144135 Elektrisk Kompagni AS

LB-2014-145380 Tour Holding

LB-2017-9933 Granlund Eiendom

LB-2017-88892 Mimose AS

LB-2020-18514-2 Ramme Gård

Tingrett:

TOSLO-2019-182230 Ramme Gård

Litteratur

Aarbakke, Magnus. *Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*, Oslo: Institutt for statsrett og folkerett, 1967.

Berg-Rolness, Gregar. *Inntekt av virksomhet – Virksomhetsbegrepet i skatteretten*. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2009.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 9. utgave., Oslo: Universitetsforlaget, 2021.

Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt – Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. 7. utgave., Oslo: Universitetsforlaget, 2019.

Gjems-Onstad, Ole. Ferdowski, Sanaz Ormaz. Folkvord, Benn. Furuseth, Eivind. *Norsk bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal, 2015.

Folkvord, Benn. *Skatterett i et nøtteskall*. Oslo: Gyldendal, 2020.

Monsen, Erik. *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk*. Oslo: Cappelen Damm akademisk, 2012.

Berg-Rolness, Gregar. *Inntekt av virksomhet – Virksomhetsbegrepet i skatteretten*. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2009.

Skattedirektoratet. *Skatte-ABC 2023*. Oslo, 2023.

Folkvord, Benn. «Høyesterett | Virksomhetsbegrepet (Ramme Eiendom)». *Rettsdatas redaksjonelle kommentarer* (2023).

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

Hauge, Harald. «Skatterett: Høyesteretts dom i «Ramme gård-saken»». *Tidsskrift for forretningsjus* (2023) nr.1.

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

Mikelsen, Andersen Bernhard. «Ramme Gård. Virksomhetskravet i skatte- og avgiftsretten». *Nytt i privatretten* (2023) nr. 1.

Skattedirektoratet. «Prinsipputtalelse: Merverdiavgiftsloven § 2-1 – Spørsmål om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom mv.». Publisert 17.03.2010, hentet: 10. oktober 2023.

Skattedirektoratet. «Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom 19. desember 2022 – fradragsrett for oppføringskostnader». Publisert: 26.05.2023, hentet: 10. oktober 2023.

Alvsåker, Hilde. «Skal det mer til for at milliardærer kan anses som næringsdrivende?». (16.05.2022) <https://www.skatt.no/2022/05/16/skal-det-mer-til-for-at-milliardaerer-kan-anses-som-naeringsdrivende/> hentet: 26.10.2023.

Aarbakke, Magnus. *Kapitalinntekt*. (2023)
<https://snl.no/kapitalinntekt> hentet: 18.09.2023.

Aksjenorge. *Avkastning*.
<https://aksjenorge.no/aksjesparing/risiko-og-avkastning/avkastning/> hentet: 18.10.2023.

Olsen, Jim Krüger. «Ramme Eiendom: Fersk Høyesterettsdom om virksomhetsbegrepet». (2023) nr. 1 s. 38-42.