

UiO • **Det juridiske fakultet**

Krav om overskuddsevne ved vurdering av om aktivitet er næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven

– særlig om HR-2022-2404-A (Ramme Gård)

Kandidatnummer: 575

Leveringsfrist: 25. april 2023

Antall ord: 16.822



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Tema og avgrensninger	1
1.2	Rettskildebildet og metode	1
2	MERVERDIAVGIFT – GENERELLE UTGANGSPUNKTER	2
2.1	Kort historikk.....	2
2.2	Kort om merverdiavgiftssystemet	2
2.2.1	Sentrale prinsipper	2
2.2.2	Hovedregelen om avgiftsplikt og registrering i Merverdiavgiftsregisteret.....	3
2.2.3	Omsetning, drift og utleie av fast eiendom	4
3	NÆRINGSVIRKSOMHET	5
3.1	Innledende bemerkninger	5
3.1.1	Næringsbegrepets betydning.....	5
3.1.2	Forholdet til folketrygdløven § 1-10 og virksomhetsbegrepet i skatteløven	5
3.2	Viss varighet og visst omfang	7
3.3	Eiers egen regning og risiko	7
3.4	Kravet om overskuddsevne – overordnet	8
4	NÆRMERE OM KRAVET TIL OVERSKUDDSEVNE	9
4.1	Innledende bemerkninger	9
4.2	Ramme Gård – HR-2022-2404-A	9
4.2.1	Nærmere om sakens faktum og tvistetema	9
4.2.2	Ikke «hobbyvirksomhet» men den nedre grensen for fradrag.....	10
4.2.3	Situasjonen for Petter Olsen nå	11
4.3	Innholdet i den objektive vurderingen.....	11
4.3.1	Innledende bemerkninger	11
4.3.2	Kapitalavkastning.....	13
4.3.3	Avskrivninger.....	19
4.3.4	Fremtidig verdistigning.....	20
4.3.5	Tilskudd.....	21
4.3.6	Bransje.....	22
4.3.7	Noen rettspolitiske betraktninger	23
4.4	Terskelen: «rimelig mulighet».....	24
4.5	Tidsperiode for overskuddsvurderingen.....	25
4.6	Prøvingsintensitet	28

4.6.1	Når og i hvilken grad kan skattyterens forretningskjønn overprøves?	28
4.6.2	Prøvingsintensitetens betydning.....	32
4.7	Forholdet mellom den objektive vurderingen, skattyterens subjektive vurdering og det faktiske resultatet	33
4.7.1	Innledende bemerkninger	33
4.7.2	Skattyterens subjektive vurderinger	34
4.7.3	Betydningen av det faktiske resultatet	37
4.8	Betydningen av finansieringsstrukturen	39
5	REKKEVIDDEN AV RAMME GÅRD-DOMMEN	41
5.1	En «atypisk» sak.....	41
5.2	Alminnelig forretningsaktivitet og gründeraktivitet.....	42
5.3	«Underskuddsbedrifter»	43
6	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	45
	LITTERATURLISTE	46

1 Innledning

1.1 Tema og avgrensninger

Merverdiavgiften er en sentral inntektskilde for staten, og i 2023 er inntekten fra merverdiavgift beregnet til 393 milliarder kroner.¹ Statens inntekter fra merverdiavgift er økende, fra 361 milliarder i 2022 og 321 milliarder i 2021.² Merverdiavgiften har som formål å beskatte forbruket av varer og tjenester. Beregning og oppkreving av merverdiavgiften er pålagt næringsdrivende og offentlig virksomhet som har avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen legaldefinisjon av næringsbegrepet. I denne avhandlingen vil jeg se nærmere på næringsbegrepet i avgiftsretten slik det er utviklet i praksis, med særlig fokus på Høyesteretts dom HR-2022-404-A (Ramme Gård). Det er ikke krav til næring for offentlig virksomhet som stat, kommune og fylkeskommune. Avhandlingen er derfor avgrenset mot offentlig virksomhet. Videre avgrenses avhandlingen mot sammenligninger med EU-retten.

Som utgangspunkt oppstilles tre kriterier for å anses som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven: 1) aktiviteten med omsetning av varer og/eller tjenester må være av en viss varighet og et visst omfang, 2) den må drives for virksomhetens egen regning og risiko og 3) den må være «egnet til å gå med overskudd».³ Det er det siste kriteriet – overskuddskravet, som denne avhandlingen vil fokusere på. Avhandlingen legger særlig vekt på overskuddskravet knyttet til investeringer i fast eiendom. Her dreier det seg normalt om store kostnader og betydelige avgiftsbeløp. Som næringsdrivende registrert i Merverdiavgiftsregisteret vil man ha rett til fradrag for den merverdiavgiften som påløper ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet. I den grad man ikke anses som næringsdrivende vil det ikke foreligge fradragrett, og merverdiavgiften blir dermed en endelig kostnad.

1.2 Rettskildebildet og metode

Innholdet i merverdiavgiftslovens næringsbegrep er utviklet gjennom praksis, i særlig grad rettspraksis – men også administrativ praksis.

Høyesterett har nå for første gang avsagt en dom om næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven som gjelder fast eiendom. Dette er HR-2022-404-A (Ramme Gård). Saken gjaldt et omfattende byggeprosjekt med oppføring av et hotell- og museumsanlegg hvor det var krevd fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Skattekontoret mente at driften ikke var egnet til å gå med overskudd og traff vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift på nærmere 104 millioner kroner. Høyesterett kom enstemmig til at vedtaket var gyldig.

¹ Det kongelige finansdepartement (2022)

² Det kongelige finansdepartement (2018)

³ HR-2022-2404-A avsnitt 68 og 72

Det er tidligere avsagt en rekke høyesterettsdommer om næringskravet i inntektsskatteretten, blant annet Ringnes⁴ og Kiønig.⁵ Disse vil gi en viss veiledning også på merverdiavgiftsrettens område og vektlegges derfor der det er relevant. Praksis fra Skatteklagenemnda, Skattedirektoratet og Finansdepartementet tar sjelden eksplisitt stilling til næringskravet, eller sier noe konkret om hvordan oppfyllelsen av vilkårene vurderes. I enkelte tilfeller gir slik praksis likevel en viss veiledning.

Juridisk teori trekkes frem der det er relevant for å supplere eller underbygge en konklusjon, men brukes mest for sin argumentasjonsverdi. Systembetragtninger og merverdiavgiftssystemets formål vil vektlegges der de mest tungtveiende rettskildene ikke gir tilstrekkelig veiledning, eller for å underbygge argumentasjonen.

I avhandlingen brukes begrepene «næringsdrivende», «næringsvirksomhet» og «næring», om hverandre, uten at det er ment å uttrykke ulikt meningsinnhold. Det samme gjelder uttrykkene «egnet til å gå med overskudd» og «overskuddsevne».

2 Merverdiavgift – generelle utgangspunkter

2.1 Kort historikk

Merverdiavgift ble innført i Norge i 1970 ved lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Siden da har det skjedd store endringer, blant annet gjennom Merverdiavgiftsreformen i 2001 hvor det ble innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Merverdiavgiftsloven av 1969 ble avløst av lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift som trådte i kraft i 2010 (forkortet mval.). Den nye merverdiavgiftsloven er i hovedsak en teknisk revisjon av 1969-loven.⁶

2.2 Kort om merverdiavgiftssystemet

2.2.1 Sentrale prinsipper

Merverdiavgiften er en fiskal forbruksskatt som tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruket av varer og tjenester, og på denne måten skaffe staten inntekter. Næringsdrivende med avgiftspliktig virksomhet har som hovedregel rett til å fradragføre den merverdiavgiften som påløper ved innkjøp av varer og tjenester, til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

⁴ Rt. 1985 s. 319

⁵ Rt. 1995 s. 1422

⁶ Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 5

Nøytralitet i omsetningskjeden står derfor sentralt i avgiftsretten. I forarbeidene til Merverdiavgiftsreformen er dette uttrykt slik:

«Merverdiavgift skal oppkreves i alle omsetningsledd, men retten til å fradragføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det, så lenge hvert ledd er avgiftspliktig, nøytralitet i systemet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er».⁷

Merverdiavgiften blir dermed endelig innbetalt til staten først når ytelsen skjer til et ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig og dermed ikke kan fradragføre inngående merverdiavgift. Det er således sluttbruker av varen eller tjenesten som belastes merverdiavgiften. I den grad et selskap ikke anses som næringsdrivende, vil det ikke foreligge fradragrett. Selskapet anses da som sluttbruker og merverdiavgiften blir en endelig kostnad.

Et sentralt hensyn i avgiftsretten er konkurransenøytralitet. Avgiften skal i utgangspunktet ikke virke konkurransevridende og aktører i samme marked bør ha samme vilkår.⁸ Som jeg kommer tilbake til, er dette et hensyn som gjør seg gjeldende ved vurderingen av næringskravet.

2.2.2 Hovedregelen om avgiftsplikt og registrering i Merverdiavgiftsregisteret

All omsetning av varer og tjenester er som hovedregel avgiftspliktig, jf. mval. § 3-1 (1). Begrepet «omsetning» er definert som «levering av varer og tjenester mot vederlag», jf. mval. § 1-3 (1) a. Den generelle merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 %. Redusert sats gjelder for visse ytelser, og er på henholdsvis 15 % og 12 %, jf. mval. kap. 5.

Det finnes både unntak og fritak fra hovedregelen om avgiftsplikt. Unntak fra loven er «omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven», jf. mval. § 1-3 (1) g. Fritak for merverdiavgift er «omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift», jf. mval. § 1-3 (1) h. Forskjellen mellom unntak og fritak er at ved unntak foreligger det ikke rett til å fradragføre inngående merverdiavgift.

Den som er «næringsdrivende» har registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret når «omsetningen som er omfattet av loven har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder», jf. mval. § 2-1 (1) 1. pkt. Avgiftssubjektet er «den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret», jf. mval. § 1-3 (1) d. Det er avgiftssubjektet som beregner, oppkrever og innbetaler merverdiavgiften til staten. Det vil også være mulig å forhåndsregistreres i Merverdiavgiftsregisteret før beløpsgrensen er nådd, dersom vilkårene er oppfylt, jf. mval. § 2-4. Dette er

⁷ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 21

⁸ Ot.prp.nr. 76 (2008–2009) s. 26

en praktisk viktig bestemmelse som er hyppig benyttet for å kunne fradragføre inngående merverdiavgift i en oppstartsfase.

Et registrert avgiftssubjekt har etter mval. § 8-1 rett til fradrag «for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten». Fradragretten er dermed avhengig av at det drives næringsvirksomhet.

2.2.3 Omsetning, drift og utleie av fast eiendom

Omsetning og utleie av fast eiendom er som hovedregel unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. mval. § 3-11 (1). Begrepet «fast eiendom» omfatter «ubebygd grunn (tomt/tomtefeste), bygninger og anlegg»,⁹ samt «deler av fast eiendom (lokaler, hotellrom, møterom mv.)».¹⁰

Selskaper som driver slik virksomhet, har derfor ikke plikt til å registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Det kan dermed heller ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til omsetning eller utleie av fast eiendom, med mindre selskapet registrerer seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret etter mval. § 2-3 (1).¹¹ Også ved frivillig registrering vil det være krav til næring. I den grad man eier og drifter eiendommen selv, vil avgiftsstatus være avhengig av hvilken virksomhet som drives på eiendommen. For eksempel er romutleie i hotellvirksomhet avgiftspliktig, jf. mval. § 3-11 (2) a og § 5-5. Det samme gjelder museumsvirksomhet, jf. mval. § 5-9.

Når det gjelder oppføring og drift av fast eiendom er det ofte snakk om betydelige kostnader. Ramme Gård-saken er ett eksempel på dette hvor oppføringskostnadene for hotell- og museumsanlegget beløp seg til over 1,1 milliarder kroner. Også ved oppføring av kontorlokaler, parkeringshus, kollektivanlegg og lignende vil det måtte gjøres store investeringer. Uansett om man skal eie og drifte eiendommen selv eller registrere seg frivillig og leie den ut, er det avgjørende for å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift at virksomheten er næringsdrivende.

⁹ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 191

¹⁰ Larsen (2021). Se også Gjems-Onstad (2016) s. 278

¹¹ Merverdiavgiftsloven § 8-1

3 Næringsvirksomhet

3.1 Innledende bemerkninger

3.1.1 Næringsbegrepets betydning

For at private virksomheter skal kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret og få fradrag for inngående merverdiavgift, er det et grunnvilkår at virksomheten må være «næringsdrivende». Språklig sett ligger det i ordet «næring» at aktiviteten må «være av økonomisk karakter, innrettet for å gi fortjeneste». ¹² Ifølge Høyesterett taler ordlyden også for at alle økonomiske forhold «som i alminnelighet inngår i en vurdering av om det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift», ¹³ skal inkluderes i vurderingen.

De nærmere vilkårene for å være næringsdrivende er utviklet gjennom praksis. Det er som nevnt tre vilkår som må være oppfylt: 1) virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, 2) den må drives for eiers egen regning og risiko og 3) den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. ¹⁴ De to første vilkårene vil jeg beskrive kort under punkt 3.2 og 3.3. Vilåret om overskuddsevne er hovedfokus i avhandlingen og drøftes nærmere i kapittel 4.

3.1.2 Forholdet til folketrygdloven § 1-10 og virksomhetsbegrepet i skatteloven

Både folketrygdloven og skatteloven har nærings- og virksomhetsbegreper. Innholdet i begrepene er imidlertid noe ulikt på grunn av formålet og hensynene bak reglene.

I folketrygdloven § 1-10 defineres «selvstendig næringsdrivende» som «enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt». Ifølge Høyesteretts dom HR-2022-2404-A (Ramme Gård) er dette virksomhetsbegrepet «fra lovgiverens side ment å være identisk med skatterettens, se Ot.prp.nr.29 (1995-1996) side 29* flg.». ¹⁵

Etter skatteloven § 5-1 er skattepliktig inntekt «enhver fordel vunnet ved» blant annet «virksomhet». Merverdiavgiftsloven og skatteloven benytter altså ulike begreper for å trekke grensen mot aktivitet som ikke omfattes av loven. Heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av begrepet og innholdet i virksomhetsbegrepet er derfor presisert gjennom omfattende rettspraksis. I Ramme-dommen sier Høyesterett at næringsbegrepet i inntektsskatteretten og avgiftsretten har en «felles kjerne». ¹⁶ Begrepene er likevel ikke nødvendigvis sammenfallende fordi

¹² HR-2022-2404-A avsnitt 67

¹³ HR-2022-2404-A avsnitt 115

¹⁴ Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 26

¹⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 54

¹⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 44

det gjør seg gjeldende «noe ulike hensyn på de to rettsområdene».¹⁷ Dette gjelder eksempelvis hensynet til konkurransenøytralitet.

I forbindelse med innføringen av avgiftsplikt på utleie av fritidsboliger uttalte Finansdepartementet følgende:

«Selv om innholdet i virksomhetsbegrepet i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, kan særlige hensyn bak merverdiavgiften medføre at de konkrete vurderinger kan slå ulikt ut. Et slik særlig hensyn er blant annet at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral».¹⁸

For å fastlegge innholdet i merverdiavgiftens næringsbegrep kan man altså se hen til skatterettens virksomhetsbegrep. Gjør det seg gjeldende særlige merverdiavgiftsrettslige hensyn, er innholdet i begrepene likevel ikke identisk. I forarbeidene nevnes kun hensynet til konkurransenøytralitet, men er det andre «særlige hensyn» som er omfattet? I litteraturen er følgende hensyn nevnt som antatt omfattet: å hindre at avgiftssystemet «brukes til å subsidiere tapsbringende aktiviteter», typisk «i grenselandet mellom privat bruk og bruk i aktiviteter som er omfattet av merverdiavgiftsloven»,¹⁹ å hindre svindel, og å hindre at registrering i Merverdiavgiftsregisteret benyttes som et «argument mot arbeidsgiveravgift og [...] for å oppnå en uberettiget refusjon av netto inngående merverdiavgift».²⁰

Også i dommen TMB Engineering som gjaldt grensen mellom arbeidsinntekt og næringsinntekt uttalte Høyesterett at virksomhetsbegrepet og næringsbegrepet ikke er identiske:

«Heller ikke kan det legges avgjørende vekt på at TMBE var registrert i merverdiavgiftsregisteret og at selskapet har fakturert med merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven og skattelovgivningen opererer ikke med det samme næringsbegrep».²¹

Overordnet kan man oppsummere det slik at folketrygdloven § 1-10 og virksomhetsbegrepet i skatteretten er ment å være identiske. Disse har en felles kjerne med næringsbegrepet i avgiftsretten, men de særlige hensynene bak merverdiavgiftssystemet må tas i betraktning ved vurderingen.

¹⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 44

¹⁸ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195

¹⁹ Gjems-Onstad (2016) s. 108

²⁰ Gjems-Onstad (2016) s. 108

²¹ Rt. 1994 s. 1064 på s. 1069

3.2 Viss varighet og visst omfang

Det første vilkåret for å være «næringsdrivende» er at aktiviteten må ha en viss varighet og et visst omfang. Dette kommer frem blant annet av forarbeidene til ny merverdiavgiftslov: «Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, [...]»²² og «Ved vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet, vil en rekke momenter være relevante. I korthet vektlegges at virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang [...]».²³ Det samme vilkåret gjentas også i en rekke dommer, blant annet i ANG-dommen.²⁴

Verken lovtekst, forarbeider eller Høyesterett gir særlig veiledning angående hva som er tilstrekkelig varighet og omfang. Beløpsgrensen for å registreres i Merverdiavgiftsregisteret er svært lav. Denne grensen er på 50.000 kr, jf. mval. § 2-1 (1) og kan gi en viss minimumsramme for hvilket omfang som kreves. Den er likevel ikke avgjørende for næringsvurderingen. Et enkeltstående salg omfattes normalt ikke, selv om det dreier seg om svært høye beløp.

Selv om kortvarig aktivitet eller enkeltstående transaksjoner normalt faller utenfor næringsbegrepet, har Høyesterett uttalt at en enkeltstående transaksjon «kan bli ansett som egen virksomhet».²⁵ Dette må vurderes konkret. Krav til varighet og omfang vil også kunne være bransjeavhengig.

3.3 Eiers egen regning og risiko

Det neste vilkåret er at «det konkrete opplegget for inntjening må [...] drives for eiers egen regning og risiko».²⁶

Motstykket til å drive for egen regning og risiko er blant annet å være underlagt en arbeids- eller oppdragsgivers instruksjonsmyndighet, der denne har ansvaret dersom noe går galt eller hvis aktiviteten går med tap.

Det kan også tenkes en del mer kompliserte forretningsmessige modeller hvor vilkåret om regning og risiko blir et spørsmål. Eksempelvis i joint venture-selskaper, indre selskaper, hybrid-kapital-instrumenter og enkelte kontraktsvarianter kan det være uklart hvem som egentlig har regning og risiko. Også ved samdrift i fiskerinæringen kan det være enkelte subjekter som ikke driver for «egen regning og risiko» hvis man ser på subjekt for subjekt. Disse har dermed ikke

²² Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 26

²³ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195

²⁴ HR-2020-1777-A avsnitt 37

²⁵ Rt. 2012 s. 432 avsnitt 46

²⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 68 og 72, se også Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195

rett til å være avgiftsregistrert. Det finnes også eksempler på gjeldsinstrumenter og avtaler hvor motparten tar så mye risiko at det er et spørsmål om den som driver virksomheten egentlig selv tar risiko. Tilsvarende kan være en problemstilling knyttet til operasjonell kontra finansiell lease. Også dette vilkåret må vurderes konkret.

3.4 Kravet om overskuddsevne – overordnet

Hovedtema i avhandlingen er vilkåret om at aktiviteten må ha overskuddsevne. Som i skatteretten er det også i merverdiavgiftsretten et vilkår at aktiviteten objektivt sett må være «egnet til å gi overskudd», jf. HR-2022-2404-A (Ramme Gård) avsnitt 69. Også i ANG-dommen uttaler Høyesterett at virksomheten «må være egnet til å gi overskudd».²⁷

Ifølge Høyesterett ligger det allerede i en språklig fortolkning av ordlyden «næring» at aktiviteten «må være av økonomisk karakter, innrettet for å gi fortjeneste».²⁸

I forarbeider og praksis er vilkåret noe ulikt formulert. I forarbeidene til gjeldende merverdiavgiftslov er det uttrykt at virksomheten må «objektivt sett være egnet til å gi overskudd».²⁹ Lignende formuleringer finnes i andre forarbeider til merverdiavgiftslovgivningen, som for eksempel at «virksomheten må [...] være egnet til å gi økonomisk overskudd».³⁰

I proposisjonen om skatte- og avgiftsopplegget for 2008 er formuleringen slik: «det konkrete opplegget for inntjening må objektivt sett være egnet til å gi overskudd».³¹ I Prop.119 LS (2009–2010) om utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet, er det brukt en noe annen uttrykksmåte. Her uttaler Finansdepartementet at ett av flere vilkår i en vurdering av om det utøves næringsvirksomhet er «at det konkrete opplegget for inntjening er egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lenger sikt».³²

Ifølge Høyesterett er det i dag fra lovgiverhold konsekvent uttrykt at det for å omfattes av merverdiavgiftsloven gjelder et krav om at aktiviteten må være egnet til å gi overskudd.³³ Det er altså evnen til å gå med overskudd som er relevant, ikke hvorvidt aktiviteten senere viser seg å faktisk gå med overskudd.

²⁷ HR-2020-1777-A avsnitt 37

²⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 67

²⁹ Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 26

³⁰ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 22

³¹ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 195

³² Prop. 119 LS (2009–2010) s. 17

³³ HR-2022-2404-A avsnitt 71

4 Nærmere om kravet til overskuddsevne

4.1 Innledende bemerkninger

Jeg vil i det følgende først ta for meg saken om Ramme Gård. Deretter tar jeg for meg innholdet i den objektive vurderingen av overskuddsevne, terskelen for å være egnet til å gå med overskudd, samt tidsperioden for vurderingen. Til slutt går jeg inn på betydningen av prøvingsintensiteten og hva som skiller den objektive overskuddsvurderingen fra skattyterens subjektive vurdering og fra det faktiske resultatet. Avslutningsvis vil jeg redegjøre for betydningen av Ramme-dommen.

4.2 Ramme Gård – HR-2022-2404-A

4.2.1 Nærmere om sakens faktum og tvistetema

Petter Olsen gjennomførte et omfattende byggeprosjekt på Ramme Gård, kun finansiert med egenkapital.³⁴ Olsen eier en stor privat samling av Munch-malerier, og han solgte blant annet et av Munchs Skrik-malerier for å finansiere prosjektet på Ramme.³⁵ Det ble bygget hotellrom og museum, og på stedet er det også kafé, restaurant, gårdsbutikk og hageanlegg hvor det arrangeres konserter og teaterforestillinger.³⁶ Olsen er svært formuende og hadde ikke utarbeidet lønnsomhetskalkyler eller overskuddsvurderinger før investeringsbeslutningen ble foretatt.³⁷

Petter Olsen registrerte enkeltpersonsforetaket Ramme Eiendom i Merverdiavgiftsregisteret, og krevde fradrag for inngående merverdiavgift på nærmere 104 millioner kroner, som han fikk utbetalt, samt inntektsfradrag for avskrivninger. Selv om Olsen tjente nok til å dekke de løpende driftskostnadene, mente Skatteetaten at aktiviteten ikke var egnet til å gå med overskudd, fordi inntektene ikke i tilstrekkelig grad dekket avskrivninger og forrentet investert egenkapital. Skatteetaten endret derfor fastsettingen av skatt og merverdiavgift. Spørsmålet i saken var hvorvidt vedtaket var gyldig, herunder om det er et vilkår at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd for å ha krav på fradrag for merverdiavgift, samt hva som eventuelt er innholdet i et slikt vilkår.³⁸

Drøftelsene av hvorvidt overskuddsevne er et vilkår for henholdsvis inntektsfradrag etter skatteloven og fradrag for inngående merverdiavgift, holder Høyesterett separat. Innholdet i kravet om overskuddsevne vurderer de imidlertid samlet for både skatt og merverdiavgift.

³⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 103

³⁵ TOSLO-2019-182230

³⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 4

³⁷ LB-2020-185144-2 punkt 12

³⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 2

Et sentralt tema i saken gjennom domstolsbehandlingen er om det kreves at aktiviteten er egnet til å gi avkastning på investert egenkapital. Spørsmålet kom på spissen fordi Petter Olsen er svært formuende, og ikke hadde aktiviteten på Ramme Gård som sin «levevei». Ifølge Høyesterett var det ikke nødvendig for realiseringen av prosjektet at driften skulle gå med overskudd.³⁹ Når det i tillegg ble ført betydelige beløp til fradrag, hadde staten et særlig behov for å kunne kontrollere om aktiviteten var næringsvirksomhet.

Tingretten ga Petter Olsen medhold og kom til at det ikke gjelder et krav om avkastning på egenkapital for å være egnet til å gå med overskudd. Videre vurderte tingretten overskuddsevnen i et langsiktig tidsperspektiv. På dette grunnlaget var det sannsynlig at driften vil gå med overskudd.⁴⁰

Lagmannsretten ga staten medhold. På samme måte som tingretten kom lagmannsretten til at det gjelder et krav om overskuddsevne. Lagmannsretten mente imidlertid at det kreves avkastning på egenkapitalen når overskuddsevnen skal vurderes. I tillegg anla lagmannsretten en kortere tidsperiode ved vurderingen av om aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Etter lagmannsrettens syn var kravet om overskuddsevne ikke oppfylt.⁴¹

Høyesterett var enstemmig enig i lagmannsrettens resultat, men ikke fullt ut i vurderingene og begrunnelsene. Høyesterett uttalte at det ved overskuddsvurderingen må iberegnes et krav om kapitalavkastning på investert egenkapital. Petter Olsen ble nektet fradrag for inngående merverdiavgift, slik at merverdiavgiften ble en endelig kostnad. I Høyesterett hadde Petter Olsen både Norges Gründerforening og SMB Norge som partshjelpere.

4.2.2 Ikke «hobbyvirksomhet» men den nedre grensen for fradrag

I tidligere rettspraksis har spørsmålet gjerne vært hvorvidt noe var anskaffet til bruk i næringsvirksomhet, eller til privat bruk. Hvis en bedrift kjøper en cabin cruiser som primært brukes av eierens familie i sommerferien er de fleste enige i at dette ikke bør gi merverdiavgiftsfradrag. Det skal imidlertid mer til for å si at Petter Olsen bygde hele Ramme Gård til privat bruk.

I Ramme-dommen gir Høyesterett eksempler på lagmannsrettspraksis som også omfatter saker uten preg av avgrensning mot «hobbyvirksomhet» eller «privat bruk».⁴² Spørsmålet i Ramme-

³⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 108

⁴⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 8

⁴¹ HR-2022-2404-A avsnitt 10

⁴² HR-2022-2404-A avsnitt 74

saken var derfor ikke hvorvidt anlegget ble bygget til privat bruk eller «hobbyvirksomhet», men hvor den nedre grensen for næringsvirksomhet skal ligge. En aktivitet er ikke nødvendigvis næring bare fordi den ikke er til privat bruk. I Ramme-dommen, og i lignende saker er altså det relevante hvorvidt prosjektet objektivt sett er egnet til å gå med overskudd.

4.2.3 Situasjonen for Petter Olsen nå

Ettersom Petter Olsen ikke anses som næringsdrivende, blir han ikke bare nektet fradragsrett – han skal heller ikke beregne merverdiavgift på ytelsene han leverer (symmetriprinsippet). Når Olsen selger tjenester på Ramme Gård skal han altså ikke oppkreve merverdiavgift og kan derfor i utgangspunktet selge til en lavere pris. På grunn av dette kan Olsen sies å ha en konkurransemessig fordel. På den andre siden har han en forhøyet investeringskostnad på nærmere 104 millioner kroner, som følge av manglede fradragsrett. Dette kan medføre at Olsen må ta en høyere pris for ytelsene, for å få samme økonomiske resultat. Situasjonen kan endre seg i fremtiden og Skatteetaten kan derfor i prinsippet endre oppfatning av Olsens situasjon.

Petter Olsen står derfor nå i en særskilt situasjon mellom symmetriprinsippet og hensynet til konkurransenøytralitet. Dette kan på mange måter være en uønsket rettstilstand både for Olsen og for staten. Det vil også kunne innebære en usikkerhet og lav forutberegnelighet for Olsen.

4.3 Innholdet i den objektive vurderingen

4.3.1 Innledende bemerkninger

Spørsmålet i det videre er hvordan det skal vurderes hvorvidt et selskap har overskuddsevne eller ikke. Hva skal tas med i vurderingen og hva må holdes utenfor?

Vurderingen av overskuddsevne er en objektiv vurdering. Det er derfor i utgangspunktet ikke avgjørende hverken hva skattyteren selv mener, eller hva de faktiske resultatene senere viser seg å bli. Spørsmålet er hva som er realistisk på tidspunktet for vurderingen. Terskelen for hva som ansees som realistisk kommer jeg tilbake til under punkt 4.4, men det er tilstrekkelig at det er en «rimelig mulighet til at overskudd kan nås».⁴³

Det kreves ikke at aktiviteten må gå med overskudd med en gang. Høyesterett har uttalt at driften må være «egnet til å gå med overskudd på lengre sikt».⁴⁴ Tidsperioden kommer jeg tilbake til under punkt 4.5.

⁴³ HR-2022-2404-A avsnitt 109

⁴⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 86

Alle inntekter og utgifter må regnes med i vurderingen av hvorvidt et selskaps aktivitet er egnet til å gå med overskudd. Spørsmålet er hva som egentlig er en inntekt eller en utgift. Klart nok skal ordinære leie- og salgsinntekter og kostnader til lønn, innkjøp og drift med, men er for eksempel låst kapital en utgift? Er verdiforringelse på grunn av slit og elde en utgift? Og er det en inntekt hvis eiendeler eller eiendom stiger i verdi?

Det kan også stilles spørsmål ved hvorvidt sannsynligheten for ekstraordinære endringer i markedet skal regnes med. Må man vurdere sannsynligheten for krig, boikott av samarbeidspartnere, pandemi og andre lignende hendelser? Hvis man er i starten av året 2020 og planlegger et større byggeprosjekt – må man da ta Covid-19 med i beregningene, selv om man enda ikke vet hvilket omfang pandemien kommer til å ha? Med andre ord: hvor sannsynlig må en uforutsett hendelse være, for at hendelsen må regnes med i den objektive vurderingen av aktivitetens overskuddsevne?

Hvordan de ulike momentene i vurderingen skal vektas, er avhengig av hvilken bransje det er tale om. Høyesterett uttaler at: «[h]vilken vekt de ulike momentene skal tillegges, vil likevel være bransjeavhengig. I forhold til vilkåret om overskudd, må en f.eks. vurdere virksomheter innen jord- og skogbruk over en lengre tidsperiode enn f.eks. virksomheter som omsetter konsulenttjenester».⁴⁵ Videre i punkt 4.3 vil jeg gå nærmere inn på hvilke momenter som inngår i vurderingen av om en aktivitet har overskuddsevne.

Når det skal vurderes hvorvidt kravet om overskuddsevne er oppfylt, er målestokken atferden til en «rasjonell økonomisk aktør»⁴⁶ (Ramme Gård) eller «rasjonell næringsdrivende»⁴⁷ (ANG). Selv om det ikke kreves at aktøren rigger for mest mulig avkastning,⁴⁸ kan det altså stilles krav om at skattyteren, for å oppfylle overskuddskravet, må gjøre vurderinger og handle på en måte som kan gi gode muligheter for inntjening. Skattyteren kan med andre ord ikke veie andre hensyn, som ideelle samfunnsmessige formål eller sosialt entreprenørskap (som partshjelperne nevner), tyngre enn økonomiske hensyn. Dette kommer jeg tilbake til under punkt 4.3.2.7.

Ved vurderingen av hvorvidt en virksomhet har overskuddsevne, kreves det ikke at aktiviteten må gi et stort overskudd. I juridisk litteratur er det uttalt at «[o]gså virksomheter som må antas å gå mer eller mindre i null, vil normalt bli ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven».⁴⁹ Dette er begrunnet i hensynet til nøytralitet og konkurranselighet.

⁴⁵ Ot.prp.nr. 76 (2008–2009) s. 26

⁴⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 111

⁴⁷ HR-2020-1777-A avsnitt 49

⁴⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 111

⁴⁹ Gjems-Onstad (2020) s. 144

Det kan også være relevant å se hen til hvorvidt virksomhetens totale merverdiavgiftsregnskap vil slå positivt ut for staten. I Finansdepartementets proposisjonen til forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet ble det uttalt at «[n]år fradragsført inngående merverdiavgift utgjør mer enn oppkrevd utgående merverdiavgift mer eller mindre konsekvent over tid, vil utbetalingen kunne utgjøre en indirekte subsidie».⁵⁰ Gjems-Onstad uttrykker det slik at hvis det «ikke engang er en rimelig mulighet for at det blir netto utgående avgift til staten på sikt, trekker det i retning av at næringskravet ikke er oppfylt».⁵¹ Hvis et selskap skal gjøre store investeringer i eiendom, og får fradrag for inngående merverdiavgift, bør det med andre ord også være utsikter til en inntjening hvor utgående merverdiavgift kan dekke dette fradraget på sikt. Hvis man bygger et hotell eller museum, hvor man får fradrag for inngående merverdiavgift på 25 % og beregner utgående merverdiavgift på 12 %, vil slike regnestykker imidlertid antagelig være mindre aktuelle.

4.3.2 Kapitalavkastning

4.3.2.1 Innledende bemerkninger

Spørsmålet her er om det må iberegnes en slags «fiktiv» rente på den investerte egenkapitalen, eventuelt i tillegg til renten på fremmedkapitalen (f.eks. lån). Prosjektet på Ramme Gård var utelukkende finansiert med egenkapital og i dommen vurderes derfor spørsmålet om kapitalavkastning uten at det drøftes hvilken betydning lånefinansiering har. De fleste aktører bruker imidlertid en blanding av egenkapital og lån fra eksterne investorer. Hvis et selskap har tatt opp lån for å finansiere investeringen i eiendom, er det da slik at den faktiske renten man har er avgjørende for vurderingen? Vil en aktivitet lettere anses som næringsvirksomhet for en aktør som har skaffet seg rimelig fremmedkapital, enn for en aktør som kun har tilgang på dyr kreditt? Dette kommer jeg tilbake til under punkt 4.8 om betydningen av finansieringsstrukturen. I det videre i punkt 4.3.2 vil jeg gå nærmere inn på innholdet av kapitalavkastningskravet og hensynene bak.

4.3.2.2 Konkurransenøytralitet

Hensynet til konkurransenøytralitet står, som nevnt, sterkt på merverdiavgiftens område,⁵² og er et sentralt tolkningsmoment. I noen tilfeller har lovgiver til og med utvidet en merverdiavgiftsplikt begrunnet med nøytralitetshensynet.⁵³ Et selskap bør ikke ha en konkurransevridende

⁵⁰ Prop.119 LS (2009–2010) s. 17

⁵¹ Gjems-Onstad (2020) s. 144

⁵² Se f.eks. HR-2022-2404-A (79) og Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 26

⁵³ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 22 og s. 137

fordel, ved at de har nok egenkapital til å slippe å ta opp lån. Dette hensynet kan dermed tale for at renter av investert kapital skal anses som en kostnad. I Ramme Gård-saken viser Høyesterett til dommen Embla Nor,⁵⁴ hvor lagmannsretten beregnet renter av egenkapitalen, og så på denne renten som en kostnad for selskapet. Begrunnelsen var i hovedsak at den investerte kapitalen kunne vært plassert på en annen måte, men lagmannsretten la til at også hensynet til konkurransenøytralitet tilsa samme resultat. Hensynet til konkurransenøytralitet taler for at man likestiller fremmedkapitalkreditorer (långivere) og egenkapitalkreditorer (aksjonærer), slik at begge får avkastning på sin investerte kapital.

4.3.2.3 Hensynet til å unngå uønskede tilpasninger

Et annet argument for at kapitalavkastning bør beregnes som en kostnad, er hensynet til å unngå uønskede tilpasninger. Dette ble også nevnt av Høyesterett i Ramme Gård: «Lagmannsretten i den saken la til at også hensynet til konkurransenøytralitet og hensynet til å unngå uønskede tilpasninger tilsa et slikt resultat».⁵⁵ Hvis hensikten til Olsen bare hadde vært å bygge et sted for å oppbevare kunsten sin, og han likevel hadde registrert seg i Merverdiavgiftsregisteret og fått fradrag for inngående merverdiavgift, ville dette vært en uønsket tilpasning. Kravet om kapitalavkastning gjør det vanskeligere å være «næringsdrivende» med lav inntjening, og det blir dermed også vanskeligere å oppnå slike formål og uønskede tilpasninger.

4.3.2.4 Låst kapital

Et tredje argumentet for å innfortolke et krav om kapitalavkastning i vurderingen av overskuddsevne er at låst kapital er en kostnad på grunn av den alternative avkastningen kapitalen kunne hatt hvis den ble investert i noe annet. Dette fremkommer blant annet i Elysee-dommen, hvor det uttales at «også binding av egenkapital [er] en kostnad»⁵⁶ og i Storhaugen Invest-dommen hvor Høyesterett uttaler at «[n]år selskapet ikke får dekket sine løpende låne- og driftsomkostninger og ikke i tillegg oppnår en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet, foreligger det – slik jeg ser det – en inntektsreduksjon».⁵⁷

Som nevnt trekker Høyesterett frem at lagmannsretten i Embla Nor-saken,⁵⁸ la vekt på at «egenkapitalen som var investert, kunne vært plassert på en annen måte, for eksempel som innskudd i bank, og at den da ville gitt renteinntekter».⁵⁹ I denne lagmannsrettssaken slutter domstolen

⁵⁴ LB-2009-153551

⁵⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 122

⁵⁶ Rt. 2014 s. 614 avsnitt 30

⁵⁷ Rt. 2003 s. 536 avsnitt 51

⁵⁸ LB-2009-153551

⁵⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 122

seg til tingrettens begrunnelse. Tingretten uttalte at selv om det ikke fantes noen tilsvarende utgift ville det være «bedriftsøkonomisk riktig å beregne renter av egenkapitalen og se på denne renten som en kostnad for selskapet. I motsatt fall vil en ikke få et riktig bilde av periodens resultat». ⁶⁰ Tingretten utdypet videre at «[r]entekostnaden knyttet til egenkapitalen representerer den avkastningen det, ved alternativ plassering, vil være mulig å oppnå av egenkapitalen» og at denne renten dermed er «et uttrykk for alternativkostnaden ved pengeplasseringen». ⁶¹

Vi ser her at tingretten legger vekt på den avkastningen det «vil være mulig å oppnå». Her har domstolen neppe ment å vise til hva man maksimalt kan klare å oppnå, noe som krever høy risikoprofil. Antagelig har tingretten ment å vise til hva som kunne vært oppnådd ved investering i annen virksomhet med tilsvarende risikoprofil, eller eventuelt ved investering i statsobligasjoner (den såkalte risikofrie rente). Siden investeringer som regel innebærer risiko, kan man spørre seg: hvis det skal vurderes om et prosjekt har gått med overskudd, ut fra hvilken verdi kapitalen kunne fått i fremtiden – vil det da være riktig å legge til grunn at kapitalen ville økt? Og i så fall, hvor mye? I Ramme-dommen tolker Høyesterett Kjønn-dommen dit hen at det kreves en kapitalavkastning som i alle fall må kompensere for langsiktig inflasjon. ⁶² Normalt vil man kunne klare å kompensere for langsiktig inflasjon ved å investere i instrumenter med forholdsvis lav risiko.

Det finnes mange ulike måter å investere egenkapital på, og de ulike måtene innebærer forskjellig grad av risiko. Utgangspunktet er at det ligger under den enkeltes forretningskjønn å velge hvordan man ønsker å investere sin kapital. Forretningskjønnet skal skattemyndighetene som utgangspunkt være varsomme med å sensurere. Dette kommer jeg tilbake til under punkt 4.6.1.2 om den næringsdrivendes valgfrihet. Selv om skattemyndighetene ikke bør sensurere det faktiske skjønnet, bør de likevel kunne kontrollere at ikke noen ser helt bort fra den bedriftsøkonomiske realiteten at egenkapital har en alternativ kostnad. Det er tvilsomt at skattemyndighetene vil akseptere et forretningskjønn hvor aktøren ikke vil ha avkastning på egenkapitalen i det hele tatt.

4.3.2.5 Reelle kostnader

Ifølge Høyesterett er en av begrunnelsene for at kapitalkostnader (og avskrivninger) må inngå i overskuddsvurderingen at dette utgjør «reelle kostnader ved selve investeringen». ⁶³ Hvorvidt kapitalavkastning er en reell kostnad ved investeringen er imidlertid avhengig av hvordan

⁶⁰ TOSLO-2008-188486 s. 10

⁶¹ TOSLO-2008-188486 s. 10

⁶² HR-2022-2404-A avsnitt 120

⁶³ HR-2022-2404-A avsnitt 131

kapitalen ellers ville blitt anvendt. Låst kapital som uansett ville være låst, er ikke en reell kostnad. På den ene siden kan man si at Petter Olsen kunne solgt Skrik-maleriet og investert pengene i statsobligasjoner som ville gitt den såkalte «risikofrie» rente. På den andre siden er det ingen holdepunkter for at Olsen ønsket å selge maleriet kun for å få penger. Hvis han bare solgte det for å kunne bygge Ramme Gård, ville alternativplasseringen av pengene (å beholde maleriet), ikke nødvendigvis gitt avkastning på kapitalen. Skal man se på de reelle kostnadene for den konkrete skattyteren, blir det altså et bevissspørsmål hva pengene ellers ville blitt brukt til. Dette vil være en svært vanskelig vurdering.

For å avgjøre hvordan kapitalkostnaden skal beregnes, må det avveies mellom å se på de reelle kostnadene for skattyteren (med tilhørende bevisførsel), eller en generell norm om prosentvis avkastning. Sistnevnte går da på bekostning av anvendelse av de reelle kostnadene. I Rammedommen bruker Høyesterett en generell norm, uten å si noe om at det går på bekostning av realitetene. Etter min mening burde det fremgå tydeligere av dommen at kapitalkostnadene Høyesterett legger til grunn ikke nødvendigvis er så reelle som domstolen gir uttrykk for.

4.3.2.6 Risiko og rimelig avkastning

Når det skal avgjøres hvilken sats som skal legges til grunn for kapitalavkastningen, ligger det en viss føring i hva en «rasjonell økonomisk aktør» anser som rimelig avkastning.⁶⁴ Dette må antageligvis tolkes som «rimelig avkastning hensyntatt risikoen». Aktiviteten bør altså oppnå samme avkastning som en rasjonell økonomisk aktør ville forventet med tilsvarende risiko. For å bruke Ramme Gård som eksempel: hva ville en tredjepartsinvestor uten interesse for Munch krevd av avkastning hvis vedkommende skulle investert sammen med Olsen kun ut ifra en økonomisk interesse?

I Rammedommen satte Høyesterett et samlet krav på 4 %. Ettersom kapitalavkastningskravet er så skjønnsmessig, vil denne satsen antagelig gi lite veiledning for andre aktører. En investors forventning om kapitalavkastning vil være veldig ulik gjennom tidene og for ulike investeringer. Risikofri rente kan bli høyere og lavere og risikopremien er helt ulik for ulike investeringer. Hvis en investering innebærer høy risiko, kan 4 % inklusive risikofri rente være for lavt, mens for andre kan det være mer enn godt nok. En alternativ løsning kunne vært å kreve avskrivninger og risikofri rente, for så å sette en mer dynamisk norm over der, hvor man la på et risikopremium tilpasset investeringens risikoprofil. En slik løsning ville kunne være mer anvendelig også på andre situasjoner, utover Ramme-saken.

⁶⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 128

4.3.2.7 Adgangen til å gi til ideelle formål

Selv om målestokken for hvilken avkastning som kreves tar utgangspunkt i en rasjonell økonomisk aktør, understreker Høyesterett at driften ikke nødvendigvis må prioritere høyest mulig avkastning. I Ramme-dommen uttaler Høyesterett følgende:

«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 partshjelpernes innlegg, kan være ulike former for sosialt entreprenørskap».⁶⁵

Det skal altså være rom for å gi deler av avkastningen til ideelle formål som å støtte nærmiljøet, skape arbeidsplasser eller ta vare på kunst og kultur. Petter Olsen mener selv at det er akkurat dette han har gjort:

«– Jeg har bygget en kulturdestinasjon for nasjonen og generasjoner som kommer. Og fordi jeg har brukt over 1 milliard av egne midler så skal jeg bli spesielt straffet for dette, uttaler Petter Olsen skriftlig, via sin advokat, til Aftenposten».⁶⁶

Hvis et selskap ønsker å gi store deler av avkastningen sin til ideelle formål, kan det være likegyldig for selskapet om dette gjøres ved å ofre kapitalavkastningen, slik at denne uteblir, eller om de tjener inn kapitalavkastningen først, for så å gi denne til ideelle formål. For staten blir det imidlertid en stor forskjell på disse to alternativene. I førstnevnte tilfelle vil staten ikke få innbetalt merverdiavgift, fordi merverdien aldri ble skapt. I sistnevnte tilfelle blir kapitalavkastningen imidlertid først tjent inn, og det blir betalt merverdiavgift til staten, før selskapet gir kapitalavkastningen til ideelle formål.

Petter Olsens prosjekt kan sees slik at han har nedprioritert kapitalavkastning til fordel for å ta vare på Munch sitt sted, skape en kulturdestinasjon og være et positivt bidrag til lokalsamfunnet. Etter hans forretningskjønn var det hensiktsmessig å kun gå med løpende overskudd og dekke avskrivninger, og at avkastningen uteble. Uten kravet om kapitalavkastning, går aktiviteten på Ramme Gård med overskudd, jf. blant annet tingrettens dom TOSLO-2019-182230. Når Høyesterett likevel mener at aktiviteten ikke har overskuddsevne, må slutningen bli at man innenfor næringsvirksomhet ikke kan prioritere andre verdier i så stor grad at det går på bekostning av kapitalavkastningen. Kapitalavkastningen kan altså først brukes til ideelle formål etter at den er tjent inn.

For å drive næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand kan Olsen med andre ord ikke nedprioritere kapitalavkastning. Dette gjelder selv om han anser det hensiktsmessig å drive anlegget slik at driftsinntektene overstiger driftsutgiftene, når den investerte kapitalen i hovedsak

⁶⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 111

⁶⁶ Borud (2022)

er i behold i bygningene. Denne rettstilstanden kan være problematisk for de som ønsker å prioritere ideelle verdier fremfor mest mulig avkastning. Man kan spørre seg om domstolen her setter en for streng skranke for hvilken forretningsmodell skattyteren ønsker å velge. At det ikke legges vekt på bygningenes verdi, fordi «salg av eiendommen [ikke] er en del av driftsopplegget»,⁶⁷ innskrenker skattyterens rom til å gjøre forretningsmessige vurderinger som prioriterer andre verdier enn mest mulig avkastning. Dette kommer jeg tilbake til under punkt 4.3.4.

Det er viktig å ha et avgiftssystem som i minst mulig grad kan utnyttes på uønskede måter. En formuende person kan eksempelvis ønske å bygge en stor og flott eiendom av privat interesse, og setter inn et lite element av næringsvirksomhet, slik at driften akkurat har nok inntekter til å dekke direkte driftskostnader. Får personen da avgiftsfradrag på investeringen, vil staten ha subsidiert denne virksomheten ved at det har blitt gitt fradrag for en merverdiavgift som aldri reelt sett har truffet sluttbruker. Domstolen understreker derfor hensynet til kontroll, og uttaler at når «aktiviteten [...] har objektive kjennetegn som kan tilsa at den ikke er innrettet for å gi fortjeneste, for eksempel fordi forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort, gjør kontrollhensyn seg gjeldende med en helt annen styrke».⁶⁸

Ideell virksomhet representerer store verdier i samfunnet. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det burde være lettere å kombinere økonomiske formål og ideelle formål. I Regjeringsadvokatens anketilsvar til Høyesterett kan det se ut til at staten har liten aksept for kombinerte formål:

«Staten er [...] uenig i anførselen i anken punkt 4.3.4 annet avsnitt om at utbyggingen på gården «er foretatt av økonomiske grunner». Anførselen har ingen dekning i tidsnære bevis, og alle objektive kjensgjerninger tilsier at prosjektet ikke kan ha vært motivert av et ønske om å generere noen avkastning».⁶⁹

Lovverket i dag er ikke så godt tilpasset til å drive sosialt entreprenørskap, og forutsetter at man enten er forretningsmann eller filantrop, ikke begge deler. Det kunne vært en fordel for samfunnet og frivilligheten, om lovgiver hadde lagt bedre til rette for å kombinere næringsvirksomhet og ideell virksomhet. Her kunne man dratt vekslers på regelverk i andre land.

⁶⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 138

⁶⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 103

⁶⁹ Regjeringsadvokaten (2022a) s. 6

4.3.3 Avskrivninger

I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at avskrivninger skal regnes med i overskuddsvurderingen blant annet fordi det tar «hensyn til reelle kostnader ved selve investeringen», samt at det «harmonerer med andre skatterettslige regler».⁷⁰

Hvilken avskrivningssats som skal benyttes må, ifølge Høyesterett, beregnes etter en konkret og objektiv helhetsvurdering, «i lys hva slags aktivitet det er tale om».⁷¹ Hvis det dreier seg om et byggeprosjekt, inngår det blant annet i vurderingen hvilken kvalitet bygget har, «det forventede belegg», tall fra SSB eller annen statistikk, og «om kostnader som reduserer behovet for avskrivning, er ivare tatt på annen måte, slik at det er mindre grunnlag for avskrivning for slit og elde».⁷² Avskrivningssatsene som fremgår av skatteloven § 14-43 kan også gi en viss veiledning.⁷³

Skattemessige avskrivninger skal prinsipielt sett gjenspeile den faktiske verdiforringelsen.⁷⁴ I Ramme Gård la domstolen vekt på at hoteller generelt sett utsettes for betydelig slitasje, men de så også på dokumentasjon knyttet til de konkrete byggene: «Det er ingen tvil om at byggene som er oppført, er av meget høy kvalitet og kan få en levetid som langt overstiger snittet i rapporten fra SSB».⁷⁵ Domstolen la også vekt på andre konkrete omstendigheter, blant annet at vedlikehold og utskiftning kunne bli kostbart, særlig på grunn av målsettingen om at byggene skulle holde en spesielt høy standard innvendig og utvendig, kombinert med kalkylene om høyt belegg på hotellet og høye besøkstall på museet.

Avskrivninger har med bygningenes tekniske verdi å gjøre. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om det er bygningenes tekniske verdi, eller om det er markedsverdien som er avgjørende i overskuddsvurderingen. Dette kommer jeg tilbake til i punkt 4.3.4 like nedenfor.

Grunnen til at det gjøres skattemessige avskrivninger er for å ta hensyn til verdiforringelse i bygningene. Siden vedlikeholdskostnader regnes med i overskuddsvurderingen, kan det stilles spørsmål ved om verdiforringelse av bygningene blir hensyntatt dobbelt hvis avskrivninger også skal regnes med i vurderingen. Kostnader til vedlikehold holder i utgangspunktet bygningenes verdi på samme nivå, slik at det ikke skal være nødvendig å regne med avskrivninger. I Bess Mar-dommen, som gjaldt fradrag for inngående merverdiavgift og hvorvidt utleie av to leiligheter var egnet til å gi overskudd, kom lagmannsretten til at man ved vurderingen av

⁷⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 131

⁷¹ HR-2022-2404-A avsnitt 132

⁷² HR-2022-2404-A avsnitt 133

⁷³ HR-2022-2404-A avsnitt 133

⁷⁴ Ot.prp.nr.35 (1990–1991) s. 112

⁷⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 135

overskuddsevne måtte se bort fra avskrivninger, idet dette ble ansett ivaretatt gjennom de budsjetterte vedlikeholdskostnadene.⁷⁶

4.3.4 Fremtidig verdistigning

Et sentralt spørsmål er om fremtidig verdistigning skal tas med i vurderingen av overskuddsevne. Hilde Alvsåker i Skattebetalerforeningen skrev en fagartikkel med tittelen «Skal det mer til for at milliardærer kan anses som næringsdrivende?», før Ramme-dommen ble avsagt av Høyesterett. Her skrev hun følgende: «Hvis avskrivninger er uttrykk for at bygget vil bli forringet på grunn av framtidig slit og elde, skal det samtidig tas hensyn til fremtidig verdistigning».⁷⁷ I Ramme-dommen bruker Høyesterett tre avsnitt på å avvise at fremtidig verdistigning skal inn i beregningen av overskuddsevne. Etter mitt syn kunne domstolen med fordel begrunnet denne konklusjonen bedre, og trukket frem flere av hensynene bak.

Særlig når det gjelder eiendom kan det stilles spørsmål ved om fremtidig verdistigning på eiendommen skal inngå i vurderingen av skattyterens overskuddsevne. I Ramme-dommen uttalte Høyesterett at fremtidig verdistigning ikke skal regnes med, med mindre salg av eiendommen er «en del av driftsopplegget»,⁷⁸ eller «det konkrete opplegget for inntjening».⁷⁹ I Ringnes-dommen uttrykte Høyesterett at det var Ringnes' «drift etter det generelle opplegg som forelå»,⁸⁰ som skulle legges til grunn ved bedømmelsen av overskuddsevnen. Med mindre driftsopplegget går ut på kjøp og salg av eiendom, hvor verdistigningen er en del av inntjeningsmetoden, vil verdistigning med andre ord ikke inngå i driftsopplegget og dermed ikke inngå i vurderingen av overskuddsevne. Begrunnelsen for dette er blant annet at merverdiavgiftssystemet gjelder for «virksomhet».

Til dette kan det innvendes at på samme måte som kapitalavkastning og avskrivninger er «reelle kostnader», bør fremtidig verdistigning regnes med fordi det er en reell kapital eller reelle verdier i selskapet. Det kan også argumenteres for at det vil gi dårlig sammenheng og en unaturlig skjevhet i systemet hvis bygningenes tekniske verdiforringelse på grunn av slit og elde skal regnes med, men ikke bygningenes verdiøkning på grunn av markedsendringer.

En annen innvending er at fremtidig verdistigning kan være en del av planen, eller et planlagt sikkerhetsnett, selv om det ikke er en del av selve driftsopplegget for aktiviteten. Selskapet kan

⁷⁶ LB-2012-201380

⁷⁷ Alvsåker (2022)

⁷⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 138

⁷⁹ Ot.prp. nr.1 (2007–2008) s. 195

⁸⁰ Rt. 1985 s. 319 på s. 323

vente lenger på et overskudd, hvis de har verdier låst i eiendommen eller selskapet som kan dekke over tapet for årene med underskudd. Skattyteren vil dermed reelt sett iberegne fremtidig verdistigning i sine kalkyler, noe som taler for at staten også bør ta hensyn til denne verdien som blir liggende i selskapet.

Det kan også stilles spørsmål ved at Høyesterett tar hensyn til verdifall, men ikke verdistigning. Verdiforringelse er vel heller ikke en «del av driftsopplegget» og avskrivninger og verdistigning bør derfor likestilles. Hvis verdistigning ikke er relevant, vil heller ikke verdifall være relevant, når driftsopplegget går ut på å leie ut eller drifte stedet. Da vil det være prisene på utleie og drift som er relevant, ikke salgsprisen på eiendommen. En alternativ konklusjon, som kanskje ville blitt mer riktig, hadde vært å hensynta netto verdistigning eller verdifall i tillegg til vedlikeholdskostnadene.

4.3.5 Tilskudd

I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at offentlige tilskudd skal regnes med i vurderingen av aktivitetens overskuddsevne, og at dette utgjør en villet og saklig forskjellsbehandling. I tilfellet for museer, er forskjellsbehandlingen begrunnet blant annet i ønsket om å kunne ta vare på og presentere en kulturarv. Ifølge Høyesterett medfører dette at «aktivitet som i en del tilfeller i utgangspunktet ikke ville være egnet til å gå med overskudd, likevel oppfyller vilkåret».⁸¹

Et av hensynene bak denne løsningen er at staten ønsker størst mulig grad av kontroll på hvilke aktører, og hvor mye, de subsidierer. Hvis kravet til overskuddsevne senkes, vil staten indirekte subsidiere gjennom fradrag for inngående merverdiavgift. Fra staten sin side er det derfor mer ønskelig at offentlige tilskudd skal regnes med, enn å senke terskelen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved å moderere kravet om overskuddsevne.

I Ramme-dommen nevner Høyesterett kun tilskudd fra det offentlige. Man kan imidlertid stille spørsmål ved om tilskudd fra privatpersoner eller selskaper også skal regnes med i vurderingen av overskuddsevne. Private aktører kan eksempelvis ha et ønske om å støtte en aktivitet eller et tilbud som mangler i lokalmiljøet, enten gjennom dugnadsarbeid eller ved økonomisk støtte. Bør dette medregnes i vurderingen av overskuddsevne på samme måte som offentlige tilskudd? På den ene siden vil gaver fra private gi selskapet bedre økonomi på lik linje med offentlige tilskudd. Dette trekker i retning av at det ikke bør skilles mellom private og offentlige tilskudd. På den andre siden kan det ligge mer veloverveide vurderinger bak et offentlig tilskudd, som sier mer om samfunnets nytte av den aktuelle aktiviteten eller tilbudet. Dette kan tale for at offentlige tilskudd står i en særstilling. Statlige tilskudd er typisk en «gave med vilkår», slik at

⁸¹ HR-2022-2404-A avsnitt 84

mottaker ikke kan bruke tilskuddet til hva de vil, men må bruke det til et angitt formål. Selv om private tilskudd ofte kan fremstå som rene gaver, kan private aktører også angi et bestemt formål for tilskuddet. Slike tilskudd har staten imidlertid ikke kontroll på at brukes til det angitte formålet.

I Ramme-saken mener Høyesterett det ikke er sannsynlig at prosjektet på Ramme vil ha andre inntekter i tillegg til de skattekontoret tar i betraktning, «som for eksempel offentlige tilskudd av betydning». ⁸² At Høyesterett ikke nevner private tilskudd, kan tale for at de mener at det kun er offentlige tilskudd som er relevante. Også i forarbeidene som nevnes er det bare lagt vekt på offentlig tilskudd: «Man må likevel ved vurderingen se hen til de offentlige overføringene, slik at næringsvurderingen må ta utgangspunkt i det samlede vederlag, både fra driften og fra det offentlige». ⁸³ Som nevnt er konkurransenøytralitet et viktig hensyn på merverdiavgiftrettens område. Dette taler for at offentlige tilskudd ikke bør stå i en særstilling i forhold til private tilskudd. At virkningen for selskapet som mottar støtten er den samme, uavhengig av hvor tilskuddet kommer fra, taler for det samme.

4.3.6 Bransje

Ved overskuddsvurderingen skal det tas hensyn til hvilken bransje det er tale om. Både innholdet i overskuddskravet, hvilken sats for avkastning som legges til grunn og hvilken tidsperiode for overskuddsvurderingen som velges er bransjeavhengig. Dette uttaler Høyesterett i Ramme-dommen:

«Det nærmere innholdet i kravet om overskuddsevne kan imidlertid være annerledes for museer, ettersom kravet er bransjeavhengig». ⁸⁴

«Endelig skal det tas hensyn til hvilken bransje det er tale om, og kravet til overskudd kan av den grunn variere». ⁸⁵

«Hvilken sats som skal legges til grunn, må vurderes konkret, blant annet i lys av hvilken bransje det gjelder». ⁸⁶

«Kiøning-dommen viser at valg av tidsperiode i noen grad er bransjeavhengig, og dommene fra lagmannsrettene som jeg har vist til [...] bekrefter det». ⁸⁷

⁸² HR-2022-2404-A avsnitt 147

⁸³ NOU 2008:7 s. 132

⁸⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 85

⁸⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 109

⁸⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 128

⁸⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 141

At vurderingen av overskuddsevnen er så bransjeavhengig kan være en utfordring dersom vurderingen gjelder ekstraordinære tilfeller hvor det er få eller ingen andre sammenlignbare prosjekter. Det blir krevende for skattyteren å forutse hvordan vurderingen skal gjøres, hvis konseptet er så ekstraordinært at det egentlig ikke foreligger noen sammenlignbar bransje.

Ved vurderingen av overskuddsevnen til aktiviteten på Ramme Gård har Høyesterett sett på hotellvirksomhet og museer, og sammenlignet med disse bransjene. Overskuddskravet måtte imidlertid tilpasses noe i forhold til disse bransjene, fordi konseptet bak Ramme Gård på mange måter skiller seg betydelig fra vanlig hotell- og museumsdrift. Ved valg av tidsperioden uttalte Høyesterett følgende: «Det må imidlertid tas hensyn til den egenart som preger prosjektet til Ramme Eiendom, og til at det sannsynligvis kan ta lengre tid å opparbeide en prestisjefull kulturdestinasjon med internasjonalt renommé, som prosjektet legger opp til».⁸⁸ Domstolen sa derfor at mye kunne tale for å anlegge en tidsperiode på opp mot 10 år, i stedet for 5-8 år, som de mente traff godt for vanlig hotелldrift.

Andre aktører må antagelig gjøre en tilsvarende vurdering, hvor man først sammenligner med lignende bransjer, for så å tilpasse kravet til det konkrete prosjektet. At vurderingen er bransjeavhengig, er en fordel for å få et best mulig tilpasset overskuddskrav til bransjen og aktøren det gjelder. På den andre siden vil det føre til mindre forutberegnelighet for skattyteren.

4.3.7 Noen rettspolitiske betraktninger

4.3.7.1 *Er det nå for vanskelig å investere med høy risiko innenfor næring?*

Noen ønsker å investere med høy risiko, for å kunne få høy avkastning. Man kan spørre seg om dette, etter Ramme-dommen, har blitt vanskeligere å kunne gjøre innenfor næring. Hvis sannsynligheten for overskudd er liten og prøvingsintensiteten er inngående, vil aktiviteten kanskje ikke være objektivt egnet til å gå med overskudd. Prøvingsintensiteten blir mer inngående jo mer egenkapital skattyteren har. Dette medfører at desto mer penger et selskap har, desto vanskeligere vil det være å investere med høy risiko og likevel være næringsdrivende. Dette gjenspeiler ikke behovet for skattyterne. Tvert imot er det vel heller slik, at de med høy kapital har større behov og ønske om å investere med høy risiko. Konseptuelt skal høyere risiko vise seg ved høyere potensielt overskudd. Det vil imidlertid ofte knyttes tvil og usikkerhet til de potensielt høye avkastningene. Derfor vil disse kanskje i praksis bli undervurdert når skattemyndighetene skal gjøre overskuddsvurderinger.

⁸⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 144

4.3.7.2 Geografiske omstendigheter

Et annet spørsmål er hvilken betydning geografiske omstendigheter får i vurderingen. Kan man ende i en situasjon der et selskap er næringsdrivende fordi det holder til i Oslo, mens det samme selskapet ikke hadde vært næringsdrivende i Tromsø fordi inntjeningsmulighetene er mindre der? Hvilke konsekvenser får dette i så fall for distriktene? Å bygge et hotell kan koste omtrent det samme begge steder, men markedsprisen og inntjeningsmulighetene kan være svært ulike. Dette kan potensielt bidra til konkurransevridning til fordel for aktører i de store byene.

4.3.7.3 Samfunnsnytte

Hvis det stilles for høye krav til overskuddsevnen eller angis en for kort tidsperiode for vurderingen, vil det føre til at aktøren er avhengig av rask vekst. For at samfunnet som helhet skal få best mulig nytte av ideer og innovasjon, er man avhengig av aktører som tør å satse og som har råd til å vente på en sen avkastning. Det er derfor positivt med aktører som har god økonomi og egenkapital. Uten disse aktørene vil samfunnet gå glipp av utvikling og innovasjon. Kostbare satsninger, som Ramme-prosjektet, kan gå med underskudd lenge, men vil likevel kunne utgjøre et positivt bidrag til nærområdet, og ta vare på arven etter Munch. Sett fra denne synsvinkelen er det positivt om staten kan bidra gjennom merverdiavgiftssystemet, så lenge det ikke dreier seg om privat bruk eller hobbyvirksomhet. Merverdiavgiften skal imidlertid primært skaffe staten inntekter. Å vektlegge andre hensyn vil kunne føre til lavere proveny totalt sett.

4.4 Terskelen: «rimelig mulighet»

Terskelen for overskuddsevne er at aktiviteten må ha «rimelig mulighet» til å gi overskudd. For skatterettens virksomhetsbegrep kommer dette til uttrykk i en rekke rettskilder. I forarbeidene til skatteloven er det blant annet uttrykt slik:

«Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet».⁸⁹

Også i Ringnes-dommen er terskelen for overskuddsevne uttrykt på samme måte:

«De resultater av driften som foreligger, viser etter min mening [...] at det her ikke var rimelig mulighet for at driften kunne komme over på overskudd».⁹⁰

For merverdiavgiftsformål er det satt de samme kriteriene for næringsvilkåret. En ordlydsfortolkning underbygger at en virksomhet må ha «rimelig mulighet» til å gå med overskudd, for å

⁸⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48

⁹⁰ Rt. 1985 s. 319 på s. 323

være «egnet» til å gå med overskudd. I litteraturen bruker Gjems-Onstad og Nordlie samme begrep.⁹¹ Også i Ramme-dommen bruker Høyesterett samme terskel flere ganger:

«For å bli ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven må aktiviteten ha en rimelig mulighet til å gi et overskudd».⁹²

«Det er tilstrekkelig at det er en rimelig mulighet til at overskudd kan nås».⁹³

Begrepet «rimelig mulighet» er skjønnsmessig, og det kan derfor stilles spørsmål ved hva som ligger i dette uttrykket. I Ramme-dommen sier Høyesterett at vurderingen må være «konkret, relatert til denne skattyterens opplegg for inntjening».⁹⁴ Er det nok at budsjettet viser overskudd og at det er planen, eller kreves det en sannsynlighetsovervekt? Domstolen beskriver ikke nærmere hvor terskelen ligger. Andre rettskilder sier også lite om dette.

Det bedriftsøkonomisk mest fornuftige vil antagelig være å knytte «rimelig mulighet» opp til sammenhengen mellom risiko og avkastning. Man bør altså sammenligne med andre investeringer med tilsvarende risikoprofil, og tilpasse sannsynlighetsvurderingen etter dette. Hvis man snakker om konvensjonelle investeringer som normalt skal gi stabil, fornuftig avkastning med moderat risiko (slik som ordinær forretningseiendom), så kreves det høyere grad av sannsynlighet, enn hvis forretningsideen er innovativ og annerledes, med svært stor oppside hvis man lykkes.

4.5 Tidsperiode for overskuddsvurderingen

For å kunne vurdere overskuddsevnen må tidsperioden for overskuddsvurderingen fastsettes. I Ramme-dommen er dette blant annet uttrykt slik:

«Om vilkårene for fradrag etter skatteloven og merverdiavgiftsloven er oppfylt, skal som nevnt vurderes for hvert enkelt år, med utgangspunkt i anskaffelsestidspunktet. Men overskuddsvurderingen skal være fremtidsrettet og ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår».⁹⁵

Med andre ord må det fastsettes hvor mange år det kan gå, før aktiviteten i et normalt driftsår vil gi overskudd. Tidspunktet for overskuddsvurderingen kommer jeg tilbake til under punkt 4.7.3 om betydningen av det faktiske resultatet.

⁹¹ Gjems-Onstad (2020) s. 145 og Nordlie (2017)

⁹² HR-2022-2404-A avsnitt 80

⁹³ HR-2022-2404-A avsnitt 109 (se også avsnitt 116)

⁹⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 109

⁹⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 139

Hvilken tidsperiode som gjelder, er uttrykt på noe ulik måte. I Ringnes-dommen er det uttalt at «virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt». I Prop.119 LS (2009–2010) om utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet, er det uttrykt på samme måte: «i en vurdering av om det utøves næringsvirksomhet er etter skatteretten og i utgangspunktet også etter merverdiavgiftsretten, at det konkrete opplegget for inntjening er egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lenger sikt».⁹⁶ Også i Ramme-dommen uttaler Høyesterett at «driften må ha evne til [å] gå med overskudd på sikt».⁹⁷

Det neste spørsmålet blir da hvordan tidsperioden skal fastlegges. Hva er momentene og hensynene, og hvordan skal disse vektas? Ifølge Høyesterett er utgangspunktet et tidsperspektiv på 5-8 år, unntaksvis opp mot 10 år.⁹⁸ Videre uttaler domstolen følgende:

«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».⁹⁹

Det er altså ingen rettskilder som utelukker en lengre tidsperiode enn 10 år, men desto lenger tidsperspektiv som anvendes, desto sterkere gjør kontrollhensynet seg gjeldende. Med en lang tidsperiode, er det vanskelig å vite hvordan selskapet og markedet vil utvikle seg. På den andre siden må det altså tas hensyn til egenarten til aktiviteten som drives. Tidsperioden som velges er derfor bransjeavhengig.¹⁰⁰

Driver man eksempelvis skogsdrift, kan det ikke velges en tidshorisont som ikke hensyntar den tiden det tar for et tre å vokse. Noen av de samme hensynene kan gjøre seg gjeldende ved eiendomsselskaper. Det er kostbart å bygge en eiendom og det kan ta tid før inntektene overstiger utgiftene. En tidshorisont på 10 år er relativt lite i forhold til levetiden til en eiendom.

I Ramme-saken la ikke lagmannsretten vekt på bygningenes levetid: «At en investerings avskrivningstid og økonomiske levetid kan være lenger, kan etter lagmannsrettens syn ikke være avgjørende».¹⁰¹ Høyesterett tok ikke stilling til betydningen av investerings levetid. Flere argumenter taler for at investerings levetid bør tas med i vurderingen. Når skattyteren skal vurdere lønnsomheten til prosjektet sitt, vil det være et sentralt moment hvor lenge bygningene

⁹⁶ Prop. 119 LS (2009–2010) s. 17

⁹⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 149

⁹⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 139

⁹⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 141

¹⁰⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 141 og 143

¹⁰¹ LB-2020-185144-2 punkt 10

kan antas å brukes til den aktuelle driften. Ved valg av tidsperiode skal det ses hen til den konkrete «drift det er tale om».¹⁰² Når skattyteren skal vurdere fra hvilket tidspunkt det er nødvendig å gå med overskudd, vil det være et viktig moment hvor lenge driften kan antas å vare. Dette taler for at bygningenes levetid bør tas med i vurderingen.

For Petter Olsen sitt vedkommende, tar Høyesterett hensyn til den «egenart som preger prosjektet», og til at det «sannsynligvis kan ta lengre tid å opparbeide en prestisjefull kulturdestinasjon med internasjonalt renommé, som prosjektet legger opp til».¹⁰³ Domstolen uttaler derfor at «mye kan tale for at det må anlegges en tidsperiode på opp mot 10 år fra anskaffelsene», men mener at fastsettelsen ikke kommer på spissen i denne saken.¹⁰⁴ Høyesterett tar derfor ikke direkte stilling til hvilken tidsperiode som vil være riktig å anvende i dette tilfellet. Likevel uttrykker domstolen at «[f]or hotelldrift i sin alminnelighet synes utgangspunktet om en tidsperiode på 5 til 8 år fra det enkelte inntektsår å treffe godt».¹⁰⁵ Høyesterett forklarer imidlertid ikke hvorfor de mener 5 til 8 år treffer godt. Det gis dermed lite veiledning for hvordan tidsperioden skal fastsettes.

Etter dette kan det stilles spørsmål ved om det er for vanskelig for skattyteren å finne hvilken tidshorisont som gjelder for sin aktivitet. Hvis denne vurderingen er for konkret, blir overskuddvurderingen lite forutberegnelig for skattyteren, ettersom tidshorisonten for vurderingen er svært sentral. Prosjektet på Ramme hadde vært objektivt egnet til å gå med overskudd, dersom det ble lagt til grunn en lenger tidshorisont. Tidshorisonten utgjør med andre ord en viktig skranke ved overskuddsvurderingen. Å velge en kort tidsperiode er begrunnet i kontrollhensyn. Statens kontroll må imidlertid veies mot forutberegneligheten for skattyteren.

Et moment som domstolen ikke tar stilling til, er hvordan forsinkelser og uforutsette hendelser påvirker tidsperioden for overskuddsvurderingen. Om forsinkelsene på Ramme Gård skriver Høyesterett:

«Jeg nevner til illustrasjon at Ramme Eiendom i 2016 forventet et normalisert driftsår for hotelldelen i 2020 – et anslag som naturlig nok ikke tok hensyn til covid-pandemi og forsinkelser i byggeprosjektet».¹⁰⁶

¹⁰² HR-2022-2404-A avsnitt 143

¹⁰³ HR-2022-2404-A avsnitt 144

¹⁰⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 144

¹⁰⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 144

¹⁰⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 143

Når forsinkelser påvirker åpningen eller oppstarten til et prosjekt, vil det naturlig nok også påvirke når inntjeningen starter og når selskapet vil begynne å gå med overskudd. Domstolen kommenterer problemstillingen, men kommer ikke med noen konklusjon:

«Saken illustrerer at det også kan reises spørsmål om beregningen av tidsperioden påvirkes av at det oppstår forsinkelser underveis».¹⁰⁷

Hvordan domstolen vil forholde seg til dette spørsmålet i senere saker gir Ramme-dommen altså ikke noe svar på. Et moment av betydning kan være hvorvidt skattyteren burde forutsett forsinkelsene. Hvis aktøren burde ha forstått at det kom til å bli forsinkelser, bør kanskje ikke tidsperioden utvides når forsinkelsene inntreffer. Er omstendighetene imidlertid mer uforutsigbare, som eksempelvis en pandemi, bør kanskje dette falle ut til gunst for skattyteren, slik at tidsperioden av slike grunner kan utvides.

4.6 Prøvingsintensitet

4.6.1 Når og i hvilken grad kan skattyterens forretningskjønn overprøves?

4.6.1.1 Innledende bemerkninger

Prøvingsintensiteten er et uttrykk for hvor langt skattemyndighetene kan gå i å overprøve skattyterens forretningsmessige vurderinger og prognoser. Spørsmålet er egentlig: hva skal til for at Skatteetaten skal kunne gå inn i skattyterens vurderinger og si at «disse beregningene er for optimistiske»? Hvilken grad av overprøving som skal legges til grunn må velges etter en avveining av kontrollhensyn mot hensynet til ikke å gripe inn i den næringsdrivendes valgfrihet.¹⁰⁸

Høyesterett sier at Ramme-saken er «atypisk» og mener at den inngående prøvingen som legges til grunn for saken «vil ha lite å si for de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene til alminnelig forretningsaktivitet».¹⁰⁹ Prøvingsintensiteten i denne saken er med andre ord høy, på grunn av særtrekkene i saken.¹¹⁰

Kombinasjonen av svært store investeringer og at driften ikke er skattyterens levevei, fører altså til at kontrollhensyn gjør seg særlig gjeldende i Ramme-saken. Domstolen mener derfor at overprøvingen blir mer inngående i her, enn det vil være behov for i de fleste andre saker. Man kan imidlertid stille seg spørsmålet: er det slik at denne inngående prøvingen bare gjelder for formuende personer og selskaper? Hva defineres i så fall som «atypisk», og hva er «alminnelig» forretningsvirksomhet? Må det være snakk om lavere beløp og at aktiviteten er skattyterens

¹⁰⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 144

¹⁰⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹⁰⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 108

¹¹⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 108

levevei, for å unngå denne inngående prøvingen? Jeg vil i det videre gå nærmere inn på hva som påvirker hvilken grad av overprøving som gjelder.

4.6.1.2 *Den næringsdrivendes valgfrihet*

Utgangspunktet er at domstolene skal være varsomme med å overprøve skattyterens forretningskjønn. Dette kommer til uttrykk i en rekke tidligere dommer. I Kverva-dommen uttrykker Høyesterett det på denne måten: «Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål». ¹¹¹ I Salmar-dommen er det uttrykt slik: «Domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger». ¹¹² Også i Samdal-dommen og i Bjerke Pedersen-dommen er det benyttet lignende formuleringer. ¹¹³

De nevnte avgjørelsene gjelder spørsmålet om det er tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og en kostnad som kreves fradragført. Vurderingstemaet her skiller seg fra vurderingen av overskuddsevne. Ved tilknytningsvurderingen vil «skattyterens formål med kostnaden være sentralt», ¹¹⁴ mens vurderingen av om overskuddskravet er oppfylt, er objektiv. Høyesterett uttaler at overprøvingen av denne grunn må være mer inngående når det gjelder grunnvilkårene for å komme inn under skatte- og avgiftssystemet. I tillegg gjør kontrollhensyn seg også sterkere gjeldende her. ¹¹⁵

I Ramme-dommen konkluderer dermed Høyesterett med at de nevnte dommene om tilknytningsspørsmål ikke tilsier en tilbakeholden prøving i den gjeldende saken, og at saken har sterkest likhetstrekk med Ringnes-dommen.

«Olsen lever av andre inntektskilder enn Ramme Eiendom. Han har en meget betydelig formue, og byggeprosjektet til Ramme Eiendom er finansiert ved blant annet aksjeutbytte og salg av kunst og eiendom. Investeringene og fradragene gjelder dessuten svært store beløp. Kriteriene for prøving som kan utledes av Ringnes-dommen og Kiønig-dommen tilsier da at skattemyndighetene kan gå langt i å prøve om virksomheten er egnet til å gi et overskudd, slik skattekontoret og lagmannsretten legger til grunn». ¹¹⁶

I saker som Kiønig og Ramme veier altså kontrollhensynet tyngre enn skattyterens valgfrihet.

¹¹¹ Rt. 2015 s. 1068 avsnitt 64

¹¹² HR-2018-580-A avsnitt 41

¹¹³ Rt. 2009 s. 1473 avsnitt 37 og Rt. 1981 s. 256

¹¹⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 106

¹¹⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 106

¹¹⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 107

4.6.1.3 Levevei

Som nevnt uttaler Høyesterett at prøvingsintensiteten i Ramme-saken er inngående på grunn av «investeringenes omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjør noen levevei for skattyteren».¹¹⁷ Det kan stilles spørsmål ved hva som egentlig ligger i begrepet levevei. Sikter man til hvorvidt aktiviteten er aktørens primærvirksomhet og ikke en alternativ satsning? Eller viser det til behovet for inntekt, altså om aktøren har mye eller lite penger?

I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at Kjøning-dommen setter uttrykket «levevei» som motsetning til skattytere som «lever av andre inntektskilder enn aktiviteten».¹¹⁸ I Kjøning-dommen uttaler Høyesterett at hvis en aktivitet drives som levevei, og det går dårlig «må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette».¹¹⁹ Hvis satsningen da viser seg å slå feil, «vil det ikke være grunnlag for videre drift, og kontrollhensyn gjør seg i liten grad gjeldende».¹²⁰ Dette kan tolkes slik at hvis forretningsdriften ikke er skattyterens levevei, vil den ikke nødvendigvis reguleres «av seg selv» ved at skattyteren ikke har råd til å gå med underskudd over tid.

En slik tolkning stemmer best overens med at uttrykket levevei viser til aktørens behov for å gå med overskudd, altså om skattyteren har mye eller lite penger. Hvis uttrykket hadde ment å beskrive hvorvidt aktiviteten var aktørens primærvirksomhet, ville disse uttalelsene ikke vært like treffende. Er en person svært formuende og aktiviteten går dårlig, vil personen ikke nødvendigvis «i egen interesse [...] trekke konsekvensen av dette», selv om aktiviteten er vedkommendes primærvirksomhet. Aktøren har fortsatt råd til å gå med underskudd, og det vil fortsatt være «grunnlag for videre drift», jf. sitatet over. Dette kan tale for at begrepet «levevei» viser til hvor mye penger skattyteren har.

Begrepet levevei kan passe på en privatperson – mennesker kan leve av en aktivitet, ved å bruke inntekten til å kjøpe mat. Uttrykket passer imidlertid ikke like godt på et selskap. Hvordan kan dette ha en levevei? Hvis begrepet viser til hvor mye penger skattyteren har, kan dette med fordel uttrykkes mer presist, slik at det også vil passe på selskaper.

Selv om en aktivitet er skattyterens «levevei», vil det være store variasjoner i de ulike aktørenes økonomi og tålegrense for hvor lenge de kan gå med underskudd. Også dette kan tale for at

¹¹⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 108

¹¹⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 100

¹¹⁹ Rt. 1995 s. 1422 på s. 1425

¹²⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 102

uttrykket ikke er så godt egnet som terskel for når skattyterens vurderinger bør overprøves. I tillegg til ordet levevei bruker Høyesterett i Ramme-dommen det mer generelle uttrykket «innrettet for å skaffe fortjeneste».¹²¹ Dette uttrykket er kanskje bedre egnet til å angi terskelen for overprøving.

4.6.1.4 Kalkyler og dokumentasjon

I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at prøvingsintensiteten vil være lav hvis aktiviteten har «objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, **typisk** der det er tale om en aktivitet til livsopphold» (min utheving).¹²² Dette tolker jeg det dit hen at det finnes andre objektive kjennetegn på at aktiviteten er innrettet for å skaffe fortjeneste. Man kan spørre seg om for eksempel kvaliteten av skattyterens kalkyler og beregninger kan ha betydning her.

Sett at skattyteren har utarbeidet gode og gjennomtenkte beregninger, og har brukt mye ressurser på å beregne veksten så riktig som mulig ut fra den tilgjengelige informasjonen. Vil dette kunne være andre «objektive kjennetegn» på at aktiviteten er innrettet for å skaffe fortjeneste?

I Ramme-saken bruker staten fraværet av kalkyler som argument for en inngående prøving. Ifølge Regjeringsadvokaten avdekket skattekontorets bokettersyn «en påfallende mangel på dokumentasjon om Olsens aktiviteter på gården».¹²³ Videre skriver Regjeringsadvokaten: «Det fantes ingen forretningsplaner, årsrapporter, prospekter, markedsanalyser eller kalkyler. Det er ført et enkelt regnskap for byggeprosjektet, men regnskapet gir ingen veiledning annet enn at det forteller når kostnader til entreprisen og prosjektering er pådratt».¹²⁴ Lagmannsretten legger vekt på dette og uttaler at det ikke fremstår som en «forsvarlig kommersiell vurdering» å starte et slikt prosjekt uten å utarbeide kalkyler og overskuddsvurderinger på forhånd.¹²⁵ Også i lagmannsrettsdommen Granlund Eiendom uttales det at fravær av budsjetter er en «indikasjon på at beslutningsgrunnlaget for investeringen var svakt» og gir «grunn til å vurdere realismen i kalkylene kritisk».¹²⁶ Høyesterett nevner ikke dette direkte i Ramme-dommen, men fastholder at det relevante er hvorvidt en aktivitet er «innrettet» for å gå med overskudd: «Jo klarere driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, jo mer skal det til før skattemyndighetene kan overprøve skattyterens vurdering av at målet kan nås».¹²⁷

¹²¹ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹²² HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹²³ Regjeringsadvokaten (2022a) s. 3–4

¹²⁴ Regjeringsadvokaten (2022a) s. 3–4

¹²⁵ LB-2020-185144-2 punkt 12

¹²⁶ LB-2017-9933

¹²⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 102

Mangel på lønnsomhetskalkyler innebærer at tidsnære, skriftlige bevis fra den aktuelle perioden er fraværende. Dette vil kunne svekke vekten av senere fremlagte analyser og beregninger. Fraværet av kalkyler i Ramme-saken kan tale for at det var lite viktig for Petter Olsen å gå med overskudd. Behovet for å gå med overskudd er samme hensyn som ligger bak at Høyesterett vektlegger «levevei». Desto mindre viktig det er for skattyteren å gå med overskudd, desto høyere bør prøvingsintensiteten være. Selv om Høyesterett ikke uttrykker noe konkret om betydningen av kalkylene, vil dårlige kalkyler og dokumentasjon kunne tilsi at prosjektet ikke er like godt planlagt som det ville vært hvis overskudd var viktig for skattyteren. Dette kan tilsi at driften ikke er innrettet for å gå med overskudd. Man kan da spørre seg: hvis Olsen hadde utarbeidet gode kalkyler, kunne resultatet i dommen blitt annerledes?

4.6.2 Prøvingsintensitetens betydning

Hvilken betydning får graden av prøvingsintensitet for skattyteren? Og gjelder kravet om å iberegne kapitalavkastning og avskrivninger for alle, eller kun der overprøvingen er inngående?

Som tidligere nevnt, sier Høyesterett i Ramme-dommen at «den inngående prøvingen som legges til grunn for saken her»,¹²⁸ vil ha lite å si for alminnelig forretningsaktivitet. Man kan likevel spørre seg: selv om prøvingsintensiteten er lav for de fleste, må likevel alle forholde seg til resultatet i dommen? Høyesterett kom til at det måtte beregnes kapitalavkastning på minst 4 % og avskrivninger på minst 2 %. Vil disse tallene nå være retningsgivende for andre i lignende situasjoner? I og med at vurderingen skal være konkret, vil disse tallene ikke være en «fasit». I mangel av andre tungtveiende rettskilder vil imidlertid tallene antagelig gi en viss veiledning når skatteetaten skal gjøre lignende vurderinger senere.

De fleste skattytere vil, naturlig nok, prøve å overholde loven. Det er viktig for forutberegneligheten at loven er klar, slik at borgerne kan forutse sin egen rettsstilling og vite hva som må til for å oppfylle lovens krav. Graden av prøvingsintensitet vil normalt ikke ha betydning for det materielle innholdet i en rettsregel. Lovens krav vil vanligvis være det samme, uavhengig av om forvaltningen eller domstolen kan overprøve overholdelsen av den aktuelle regelen. Når det gjelder kravet om overskuddsevne har imidlertid prøvingsintensiteten likevel en materiell side. Hvis overprøvingen er lav, legges det større vekt på skattyterens subjektive mening, ved vurderingen av overskuddsevnen: «Skattyterens egne vurderinger av hva som er en rimelig kapitalavkastning, kan også være relevant å ta i betraktning. Hvor stor vekt det siste skal tillegges, avhenger blant annet av hvor inngående prøving det er grunnlag for».¹²⁹ Dette kommer jeg nærmere tilbake til under punkt 4.7.2.1 nedenfor.

¹²⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 108

¹²⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 128

Den materielle siden ved prøvingsintensiteten kan gjøre overskuddskravet noe uforutsigbart. I Ramme Gård uttaler Høyesterett at «[d]et vil være rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer, som mange kan mene at det er små muligheter til å lykkes med».¹³⁰ Hvis forretningsideen skal være «dristig» så innebærer det at en «rasjonell økonomisk aktør» kanskje ikke ville ha turt å satse. Og hvis mange mener det er små muligheter til å lykkes med et prosjekt, er det ikke nødvendigvis «objektivt» egnet til å gå med overskudd. Her kommer altså prøvingsintensiteten inn og lemper på kravet.

Hvis graden av overprøving er lav, kan skattyteren med andre ord være mer håpefull og dristig, for da legges det større vekt på skattyterens egne beregninger. Hvis prøvingsintensiteten er mer inngående, kan aktøren imidlertid ikke tørre å satse like høyt, for da risikerer man å bli overprøvd og at skatteetaten gjør strengere vurderinger enn skattyteren selv. Ettersom merverdiavgiften som regel er 25 %, vil det få store økonomiske konsekvenser for aktøren dersom skattemyndighetene kommer til at aktiviteten ikke er egnet til å gå med overskudd. Hvilken grad av prøvingsintensitet som gjelder for den enkelte skattyter vil dermed ha stor betydning for hvor stor risiko skattyteren kan tørre å ta. Desto høyere grad av prøvingsintensitet det er grunnlag for, desto mer må altså aktøren moderere sine subjektive vurderinger nærmere en objektiv norm.

At innholdet i overskuddsvurderingen er så skjønnsmessig og avhengig av konkrete vurderinger, taler for at skattyteren ikke burde få tilsyn lenge etter at investeringer er gjort. Ettersom det ofte dreier seg om høye beløp, og det som regel har stor betydning for skattyteren om man oppfyller kravet om overskuddsevne, kan det argumenteres for at Skatteetaten burde ha en veiledningsplikt. Alternativt kunne skattemyndighetene begynt å gi bindende forhåndsuttalelser på vurderingstemaet. Mye taler for at det bør være lettere for skattyteren å vite om de overholder vilkårene for å være «næringsdrivende».

4.7 Forholdet mellom den objektive vurderingen, skattyterens subjektive vurdering og det faktiske resultatet

4.7.1 Innledende bemerkninger

Hittil har avhandlingen i hovedsak dreid seg om de ulike elementene i den objektive overskuddsvurderingen. I dette avsnittet vil jeg se nærmere på hvordan skattyterens subjektive vurderinger og de faktiske resultatene som viser seg senere, påvirker vurderingen av om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd.

¹³⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 102

4.7.2 Skattyterens subjektive vurderinger

4.7.2.1 Betydningen av de subjektive vurderingene

Vurderingene i Ramme-dommen er interessante for jurister, men for næringslivet vil det mest relevante spørsmålet være hvordan man skal forholde seg til resultatet i praksis. Hvordan kan man vite hvorvidt aktiviteten man driver er egnet til å gå med overskudd? Hvis man tror at aktiviteten man driver kanskje ikke har overskuddsevne, hva kan man gjøre for å påvirke dette?

Forholdet mellom den objektive og den subjektive vurderingen er formulert noe ulikt i de ulike rettskildene. Beskrivelsene i Ramme-dommen er blant annet de følgende:

«Det skal foretas en objektiv vurdering, og skattyterens egen oppfatning av sin aktivitet har underordnet betydning».¹³¹

«Det er ved vurderingen av overskuddsevne naturlig å se hen til skattyterens egne beregninger og premissene for dem. Men ettersom vurderingen er objektiv, skal ikke disse ukritisk legges til grunn».¹³²

«Når aktiviteten har objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, typisk der det er tale om en aktivitet til livsopphold, gis det et vidt spillerom. Skattemyndighetene skal da være tilbakeholdne med å overprøve skattyterens egne vurderinger av om virksomheten er egnet til å gi overskudd. [...] Jo klarere driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, jo mer skal det til før skattemyndighetene kan overprøve skattyterens vurdering av at målet kan nås».¹³³

«Skattyterens egne vurderinger av hva som er en rimelig kapitalavkastning, kan også være relevant å ta i betraktning. Hvor stor vekt det siste skal tillegges, avhenger blant annet av hvor inngående prøving det er grunnlag for».¹³⁴

Av disse sitatene følger det at skattyterens subjektive vurderinger har betydning for den objektive vurderingen av overskuddsevnen. Her vil graden av overprøving spille inn og påvirke forholdet mellom den subjektive og den objektive vurderingen. Er prøvingsintensiteten lav, vil skattyterens egne beregninger ha større betydning enn hvis prøvingsintensiteten er høy. Hvilken grad av overprøving som legges til grunn, avhenger blant annet av hvor store beløp det dreier seg om, og hvorvidt aktiviteten har «objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe

¹³¹ HR-2022-2404-A avsnitt 109

¹³² HR-2022-2404-A avsnitt 147

¹³³ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹³⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 128

fortjeneste». ¹³⁵ Typiske kjennetegn på dette er at det dreier seg om en «aktivitet til livsopphold», eller en aktivitet som er skattyterens «levevei». ¹³⁶

At skattyterens subjektive vurderinger er en del av den objektive vurderingen av overskudds-
evnen, kan være noe paradoksalt. Spørsmålet om hvorvidt en aktivitet objektivt sett er egnet til
å gå med overskudd bør i utgangspunktet være uavhengig av skattyterens egne subjektive me-
ninger. Hvordan noen velger å forvalte pengene sine og hvilken forretningsmodell man velger
kan variere mye. Et argument for å tillegge skattyterens egne vurderinger vekt, kan være at
denne skattyteren er nærmest til å vurdere hvorvidt aktiviteten er egnet til å gå med overskudd.
I den objektive vurderingen spør man seg: ville en rasjonell økonomisk aktør foretatt disse dis-
posisjonene? En nærliggende målestokk å bruke vil da være den aktøren saken dreier seg om,
som faktisk har foretatt disse disposisjonene. Hvis denne aktøren har objektive kjennetegn på
at aktiviteten er «innrettet for å skaffe fortjeneste», ¹³⁷ så vil denne skattyteren selv være (i alle
fall tilnærmet) en rasjonell økonomisk aktør. Da vil denne aktøren være et godt og nærliggende
eksempel på en skattyter som ville gjort de omtvistede disposisjonene – i og med at disposisjo-
nene allerede er gjort. På denne måten vil den aktuelle skattyterens egne subjektive vurderinger
utgjøre en rasjonell økonomisk aktørs vurderinger, og dermed være egnet til å utgjøre en ob-
jektiv norm.

4.7.2.2 *Kvaliteten av skattyterens beregninger*

Det kan stilles spørsmål ved om kvaliteten av skattyterens kalkyler og beregninger kan påvirke
prøvingsintensiteten som legges til grunn. Jeg viser her til drøftelsen i punkt 4.6.1.4 ovenfor.
Hvis skattyteren har gode vurderinger, har dokumentasjon på dette og har innrettet seg etter de
faktiske resultatene som senere viser seg, kan dette kanskje utgjøre «objektive kjennetegn på at
[aktiviteten] er innrettet for å skaffe fortjeneste», ¹³⁸ slik at prøvingsintensiteten blir mindre inn-
gående.

I Ramme-saken hadde Skatteetaten nedjustert de stipulerte inntektene med 10 prosent i enkelte
av beregningene til Petter Olsen fordi prognosene bygde på et «svært høyt belegg sammenlignet
med andre hoteller i Oslofjordregionen». ¹³⁹ Om denne nedjusteringen uttalte Høyesterett føl-
gende: «Nedjusteringen fremstår som godt begrunnet, men er ikke avgjørende for vurde-
ringen». ¹⁴⁰ Dette taler for at beregningenes kvalitet har betydning.

¹³⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹³⁶ Rt. 1995 s. 1422 på s. 1425

¹³⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹³⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹³⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 147

¹⁴⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 147

Hvis gode kalkyler gir lavere prøvingsintensitet, vil kalkylenes kvalitet også ha betydning for hvor stor vekt det legges på skattyterens subjektive vurderinger. Man kan da spørre seg, hvor gode må kalkylene være? Er det tilstrekkelig at skattyteren trodde at en aktivitet skulle gå med overskudd hvis vurderingen bygger på naivitet eller manglende kompetanse om markedet? Hva kreves av kompetanse, kjennskap til markedet, bransjen, økonomistyring eller andre faktorer som kan spille inn for den fremtidige inntjeningen? I hvor stor grad må uforutsette hendelser regnes med, og hvilken betydning har det med dokumentasjon på hvilke vurderinger som er gjort? Rettskildene sier lite om dette. I Ramme-saken sier Høyesterett at målestokken må være en «rasjonell økonomisk aktør», og i ANG-dommen bruker de uttrykket «rasjonell næringsdrivende» – men hva ligger i dette? En fornuftig og kalkulerende investor eller gründer kan ha ulike vurderinger og prioriteringer avhengig av eksempelvis personlighet, økonomiske rammer, tilgjengelig kapital og ulike strategier.

I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at hvis prøvingsintensiteten er lav, vil det være rom for å «prøve å feile» og å «prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer, som mange kan mene at det er små muligheter til å lykkes med».¹⁴¹ Skal man prøve ut nyskapende aktivitet, har man antagelig ikke mye kunnskap om hvordan veksten kan bli på dette området. Hvis aktiviteten har objektive kjennetegn på at den er «innrettet for å skaffe fortjeneste», slik at prøvingsintensiteten blir lav, gis det altså et vidt spillerom. Er prøvingsintensiteten lav, er det med andre ord av mindre betydning hvilken kvalitet skattyterens kalkyler har. Da har man større rom for å satse på en forretningsidé få andre har tro på.

Er prøvingsintensiteten inngående, blir spørsmålet satt mer på spissen. Her gir Høyesterett mindre veiledning. I Ramme-saken legger lagmannsretten vekt på finansiell litteratur som sier noe om hva som er normal vekst.¹⁴² Det riktige vil antagelig være å oppstille et slags aktsomhetskrav, der skattyter må forventes å kjenne til bransjen, litteratur og normale estimater. Det bør også forventes at skattyter legger til grunn forsvarlige forutsetninger om vekst, ut fra kunnskapen om bransjen.

Når kvaliteten av skattyterens kalkyler skal vurderes, kan det stilles spørsmål ved hvor sannsynlig en uforutsett hendelse må være, for at hendelsen må medregnes i vurderingen av overskuddsevnen. Mye kan skje innenfor tidsperioden for vurderingen; det kan være endringer i markedet, krig, boikott av samarbeidspartnere, pandemi eller andre lignende hendelser. Spørsmålet har ikke kommet på spissen i rettspraksis. Konklusjonen vil antagelig være at det også her må tas utgangspunkt i hvordan en rasjonell økonomisk aktør ville vurdert sannsynligheten.

¹⁴¹ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹⁴² LB-2020-185144-2 punkt 8

Man kan også spørre seg hva som kreves av dokumentasjon på skattyterens vurderinger. God dokumentasjon vil kunne underbygge vurderingen og dermed utgjøre objektive kjennetegn på at driften er innrettet for å gå med overskudd. Selv om Petter Olsen hadde ikke utarbeidet beregninger før byggeprosjektet startet, la Høyesterett vekt på kalkylene Olsen la frem senere. Foreliggende dokumentasjon vil med andre ord være et naturlig utgangspunkt når skattyterens subjektive vurderinger skal fastlegges. Det er mindre troverdig å si at man har kritisk vurdert lønnsomheten til et prosjekt, hvis det ikke foreligger noe dokumentasjon på beregninger av fremtidig inntjening.

Hvis man vet at man driver et selskap der prøvingsintensiteten er høy fordi det dreier seg om høye beløp og fordi aktiviteten ikke er skattyterens levevei – hva kan man gjøre for å forutse sin egen rettsstilling i riktigst mulig grad? Man vet at det vil legges liten vekt på sine egne subjektive vurderinger av overskuddsevnen. Da må man prøve enda mer enn andre, å treffe så godt som mulig på den objektive vurderingen. Da vil det være mindre rom for å «prøve og feile»¹⁴³ og mindre rom for å «prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer».¹⁴⁴

4.7.3 Betydningen av det faktiske resultatet

Tidspunktet for overskuddsvurderingen er i utgangspunktet ved anskaffelsestidspunktet.¹⁴⁵ En eiendom anskaffes imidlertid over tid, fordi den tar tid å oppføre. Hva blir riktig tidspunkt da? Må man gjøre fornyede vurderinger underveis, når ulike forhold endrer seg? Hvis for eksempel rentenivået går betraktelig opp i år 5, og forrentning av egenkapitalen går ned, må man da re-vurdere næringsbegrepet?

I ANG-dommen uttaler Høyesterett at det er en løpende plikt til å vurdere næringsvilkåret, og at denne må ses i sammenheng med at «det avgjørende er om aktiviteten i et lengre perspektiv vil være egnet til å gå med overskudd».¹⁴⁶ Videre uttales det at «[v]urderingen skal ha for øye utviklingen over en årrekke, ikke bare det enkelte inntektsår. En aktivitet kan gå med underskudd i flere år uten at den nødvendigvis taper karakter av næring».¹⁴⁷ I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at «[o]m kravet er oppfylt, må fastsettes for det enkelte inntektsår og bedømmes ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet for varen eller tjenesten».¹⁴⁸ Videre uttaler de at hvorvidt vilkårene for fradrag er oppfylt, skal «vurderes for hvert enkelt år, med utgangspunkt i

¹⁴³ Rt. 1995 s. 1422 på s. 1425

¹⁴⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹⁴⁵ HR-2020-1777-A avsnitt 43

¹⁴⁶ HR-2020-1777-A avsnitt 48

¹⁴⁷ HR-2020-1777-A avsnitt 48

¹⁴⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 109

anskaffelsestidspunktet». ¹⁴⁹ Disse uttalelsene kan tale for at vurderingen av overskuddsevne skal gjøres hvert år. De faktiske tallene fra foregående år skal dermed tas med i vurderingen av overskuddsevnen fremover.

Omsetningen som har vært sier ikke nødvendigvis så mye om hvorvidt aktiviteten vil gå med overskudd fremover. I Ringnes-dommen ser det imidlertid ut til at Høyesterett tar med tidligere resultater, som en del av beregningsgrunnlaget for om aktiviteten har overskuddsevne, eller om man må legge om driften:

«Vår sak gjelder likningen for skatteåret 1979, og det er uomtvistet at driften dette år gikk med betydelig underskudd i forhold til omfanget av driften. Det er også på det rene at virksomheten i de foregående år fra og med 1975 har gått med betydelige underskudd. [...] Det forelå ikke i 1979 planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd». ¹⁵⁰

I samme dom bruker Høyesterett de faktiske resultatene som en indikator på hvor riktige beregningene var:

«De resultater av driften som foreligger, viser etter min mening [...] at det her ikke var rimelig mulighet for at driften kunne komme over på overskudd, selv på sikt, noe som for øvrig er bekreftet ved de senere års drift». ¹⁵¹

De første vurderingene av overskuddsevnen må med andre ord gjøres uten noe erfaringsmessig tallgrunnlag. Så lenge det ikke er drift, vil regnskapet fra forrige år ikke være til stor hjelp. Så snart driften kan starte, vil man påfølgende år ha et tallgrunnlag fra året som har gått. Dette må da inn i beregningene og vurderingen av overskuddsevne for kommende år. Som nevnt kan imidlertid et selskap gå med underskudd flere år på rad, men fortsatt være egnet til å gå med overskudd. I Ramme-dommen uttales det slik:

«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 oppstartsfasen, men gjelder generelt. Akkumulerte underskudd er det lite rom for å trekke inn, jf. Rt-1995-1422 Kiønig». ¹⁵²

Det faktiske resultatet hvert år er dermed ikke avgjørende for overskuddsvurderingen.

For at det ved den objektive overskuddsvurderingen skal tas større hensyn til skattyterens egne beregninger oppstilles det med andre ord et krav om at skattyteren skal ta innover seg hvordan

¹⁴⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 139

¹⁵⁰ Rt. 1985 s. 319 på s. 323

¹⁵¹ Rt. 1985 s. 319 på s. 323

¹⁵² HR-2022-2404-A avsnitt 109

driften har gått så langt, og styre fremtidig drift deretter. Hvis skattyteren planlegger å legge om driften, som resultat av et underskudd over tid, vil dette tale for en mindre inngående prøving, jf. en antitetisk tolkning av sitatet fra Ringnes-dommen, der Høyesterett legger vekt på at det ikke «forelå [...] planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd».¹⁵³

Grunnen til at overprøvingen er lav der det er snakk om levevei, eller der driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, er at hvis «satsingen [viser] seg å slå feil, vil det ikke være grunnlag for videre drift, og kontrollhensyn gjør seg i liten grad gjeldende».¹⁵⁴ For overprøvingen er det altså avgjørende at skattyteren innretter seg etter de faktiske tallene som viser seg etter hvert. Hva som regnes som «objektive kjennetegn på at [aktiviteten] er innrettet for å skaffe fortjeneste»¹⁵⁵ er ikke nødvendigvis bare at det er snakk om skattyterens levevei. Kanskje kan det også være at skattyteren har dokumentasjon på at de faktisk innretter seg etter de resultatene som viser seg?

Et spørsmål som reiser seg, er hva som vil skje hvis forutsetningene endrer seg i perioden mellom beslutningen om å bygge og ferdigstilling? Hvor mye skal til før det kreves at man må stanse arbeidet? I en tenkt situasjon: hvis et selskap bygger et stort anlegg, eksempelvis tilsvarende Ramme Gård. Anlegget er selskapets «levevei» og selskapet beregner at de vil ha overskuddsevne innen en tidsperiode på 10 år. Selskapet registrerer seg og får fradrag for inngående merverdiavgift. Etter noen år ser selskapet at på grunn av Covid-19 og forsinkelser i byggearbeidene vil de likevel ikke ha overskuddsevne innen tidsperioden. Hva skal selskapet da gjøre? Hvis de korrigerer mva-meldingen og får krav om tilbakebetaling av fradraget vil de kanskje gå konkurs. Det hjelper heller ikke å stanse arbeidet midt i prosjektet. Hvis byggene ikke kan brukes før de er ferdige, vil det fortsatt ikke være mulig å gå med overskudd. Her har skattemyndighetene en oppfordring til å avklare deres forståelse etter Ramme-saken, og gi veiledning til hva skattyteren burde gjøre i slike tilfeller.

4.8 Betydningen av finansieringsstrukturen

I Ramme-dommen sier ikke Høyesterett noe konkret om betydningen av finansieringsstrukturen. I denne saken var utbyggingen fullfinansiert med egenkapital, uten lån eller eksterne investorer.¹⁵⁶ Domstolen setter her et totalkrav om 2 % avskrivninger og 4 % kapitalavkastning.

¹⁵³ Rt. 1985 s. 319 på s. 323

¹⁵⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹⁵⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 102

¹⁵⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 103

Man kan spørre seg om det nå er uten betydning hva slags kombinasjon man har av fremmed- og egenkapital. Ser man fortsatt hen til finanskostnader, egenkapitalrentabilitet og andre nøkkeltall, eller er det kun totalrentabiliteten som har betydning? Det foreligger få rettskilder på dette området.

I Ramme-dommen nevner Høyesterett lagmannsrettsdommen LB-2009-153551 (Embla Nor).¹⁵⁷ Ifølge Høyesterett taler lagmannsrettsdommen for at kapitalavkastning må regnes med i overskuddsvurderingen, på grunn av alternativkostnaden ved pengeplasseringen. Når det gjelder finansieringskostnadene slutter lagmannsretten seg til tingrettens begrunnelse på side 10 nest siste avsnitt:

«Når det gjelder fremmedkapital, i dette tilfellet lån gitt av DnB NOR, er det knyttet betingelser om at man skal betale renter og disse rentene vil bli betalt og bokført som utgift i selskapets regnskap. I forbindelse med egenkapitalen som er anvendt til finansiering [...] vil det ikke bli bokført tilsvarende rente. [...] Uavhengig av om kapitalen er framskaffet ved egenkapital eller ved gjeldsfinansiering er det den totale kapitalen, summen av egenkapital og gjeld, som krever en akseptabel forrentning dersom det skal være økonomisk forsvarlig å holde kapitalen plassert i virksomheten. Når lønnsomheten skal vurderes kan en derfor ikke ta hensyn bare til den lånefinansierte kapitalen, egenkapitalen må også tas med».¹⁵⁸

Dette kan tale for at hvor kapitalen kommer fra, om den er lånefinansiert eller om det er benyttet egenkapital, har underordnet betydning, slik at det er totalrentabiliteten som er relevant. I Ramme-dommen uttaler Høyesterett følgende om en av begrunnelsene bak kravet om kapitalavkastning: «plikt og rett til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret bør ikke avhenge av hvordan driften er finansiert».¹⁵⁹

På den andre siden uttaler Høyesterett i Ramme-dommen, at det er de reelle utgiftene som er relevante, og at det i vurderingen av overskuddsevne skal vurderes om det «det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift»,¹⁶⁰ og videre at det skal tas hensyn til «reelle kostnader»¹⁶¹ ved investeringene. Dette taler for at den faktiske rentekostnaden aktøren har, vil være relevant for overskuddsvurderingen. En slik tolkning er ikke nødvendigvis uforenelig med uttalelsen fra Embla Nor-dommen. Der uttales det som nevnt at den totale kapitalen «krever en akseptabel forretning» og at når lønnsomheten skal vurderes, må «egenkapitalen også tas med».

¹⁵⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 122

¹⁵⁸ TOSLO-2008-188486

¹⁵⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 127

¹⁶⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 115

¹⁶¹ HR-2022-2404-A avsnitt 131

Domstolen argumenterte her for at det ikke bare skulle tas hensyn til renten på den lånefinansierte kapitalen. Dette, sammenholdt med uttalelsene i Ramme-dommen om at de reelle kostnadene er relevante, taler for at det må tas hensyn til de reelle renteutgiftene på den lånefinansierte delen av investeringene, i tillegg til en beregnet kapitalavkastning på den egenkapitalfinansierte delen av investeringen.

Hvis den faktiske finansieringen er relevant, innebærer dette at eksakt samme eiendel og virksomhet kan være næringsvirksomhet for én investor, men ikke for en annen, fordi de har ulik tilgang til kapital. En aktør som har skaffet seg rimelig fremmedkapital vil ha lavere utgifter og vil dermed lettere være egnet til å gå med overskudd, enn en aktør som driver samme aktivitet, men som kun har tilgang på dyr kreditt og derfor har høyere utgifter.

Man kan da spørre seg hvor langt dette går. Vil også ulike investorers risikoprofil påvirke? Kan for eksempel en eiendom finansiert av et pensjonsfond med svært lang horisont anses som næringsvirksomhet med lavere avkastning enn hvis det finansieres av private equity-fond med kort horisont? Det kan også stilles spørsmål ved om det er noen forskjell på hvor egenkapitalen kommer fra. Har det betydning om egenkapitalen er opptjent i selskapet, eller om den er innskutt fra investor? Er det noen forskjell på børsnoterte selskaper kontra selskaper eid av én formuende? For Petter Olsens vedkommende kan man spørre seg om det har betydning at han utførte prosjektet privat og ikke via et egenkapitalfinansiert selskap. Hvis han hadde bygget Ramme Gård gjennom et selskap som han lånefinansierte med aksjonærlån fra seg selv, ville aktiviteten da lettere bli ansett som næringsvirksomhet?

Mye kan tale for at finansieringen og de reelle utgiftene til skattyteren er relevant, slik at én og samme aktivitet kan være næringsvirksomhet ved lav rentekostnad, men ikke ved høy rentekostnad. Det vil bli interessant å se hvordan dette blir fulgt opp i senere praksis, og hvilke utslag det kan gi.

5 Rekkevidden av Ramme Gård-dommen

5.1 En «atypisk» sak

Siden Høyesterett dømmer i siste instans, jf. Grunnloven § 88 (1), har dommer fra Høyesterett en særlig prejudikatsverdi. Aktører i lignende situasjoner som Petter Olsen bør derfor spørre seg hvorvidt resultatet av dommen kan påvirke deres virksomhet. Hvem er dommen relevant for og hva blir konsekvensen av resultatet? Oppstilles det nå et strengere krav for å defineres som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven? Og er det noen måte man kan innrette seg på, så man ikke havner i samme situasjon som Olsen?

Høyesterett selv sier at saken er «atypisk».¹⁶² Dette begrunner domstolen med at Olsens prosjekt på Ramme er «alt annet enn regulert» både med hensyn til investeringenes «omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjør noen levevei for skattyteren».¹⁶³ I samme avsnitt uttales at overskuddsevne «verken på kort eller lang sikt [er] nødvendig for å realisere prosjektet». At overskuddsevne ikke er nødvendig, begrunner domstolen med at Olsen er svært formuende.

Ifølge Høyesterett medfører disse særtrekkene en særlig inngående prøving i denne saken, som vil ha lite å si for de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene til «alminnelig forretningsaktivitet», både når det gjelder «bransjer som sliter i motgangstider» og «gründeraktivitet i en krevende oppstartsfase».¹⁶⁴ Høyesterett mener med andre ord at Ramme-dommen har begrenset rekkevidde.

5.2 Alminnelig forretningsaktivitet og gründeraktivitet

Det kan se ut til at Høyesterett gjennom de nevnte uttalelsene nærmest prøver å berolige næringslivet og gründere ved å avgrense dommens rekkevidde mot «alminnelig forretningsaktivitet» og gründeraktivitet. Partshjelperne til Petter Olsen, SMB Norge og Norges Gründerforening, var fornøyde med Høyesteretts konklusjon og uttalte at det viktigste for dem var at «den inngående prøving av overskuddsevne som [Høyesterett] har akseptert overfor Ramme Gård, ikke skal legges til grunn ved vanlig forretningsvirksomhet».¹⁶⁵

Man kan imidlertid spørre seg hvorvidt det kan avgrenses på denne måten, uten å bruke mer kvalitative krav. Til dette kan man spørre seg hva som ligger i «alminnelig forretningsaktivitet». Høyesterett uttaler at det skal være rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer.¹⁶⁶ Men hvor går grensen mellom en dristig forretningsidé, som er innenfor næringsbegrepet og en «atypisk» sak, som faller utenfor? Hvor spesiell, egenartig eller dyr må aktiviteten være, eller hvor formuende må eieren være, før resultatet i dommen er overførbart?

Det er nok ikke mange privatpersoner som vil havne i en tilsvarende situasjon som Petter Olsen. Når det gjelder større selskaper kan imidlertid saken stille seg annerledes. Sett at et stort firma for eksempel vil bygge vindmøller på havet eller bygge et nytt hotell når de allerede eier flere. Det dreier seg her gjerne om store investeringer, og det er ikke utenkelig at kostnadene kan

¹⁶² HR-2022-2404-A avsnitt 108

¹⁶³ HR-2022-2404-A avsnitt 108

¹⁶⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 108

¹⁶⁵ Berglihn (2022)

¹⁶⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 102

være i samme størrelsesorden som investeringene på Ramme. Er det et stort firma med høy omsetning og god likviditet og soliditet, blir det gjerne brukt en stor grad av egenfinansiering. Selv om det dreier seg om et høyt beløp, kan det også stilles spørsmål ved om det nye hotellet isolert sett utgjør en «levevei» for selskapet, hvis det bare gjelder en mindre betydelig prosentandel av den eksisterende omsetningen. På den andre siden vil slike selskaper normalt ha andre objektive kjennetegn på at driften er innrettet for å gå med overskudd, eksempelvis gjennom gode vurderinger og kalkyler.

Etter dette kan man spørre seg hva skattyteren bør gjøre hvis man vurderer det slik at aktiviteten man driver ikke er egnet til å gå med overskudd. Det skal nok mye til for at en aktør som for eksempel selger museumsbilletter velger å ikke registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. Dette vil innebære betydelig risiko hvis man vurderer feil. For skattyteren, særlig for større selskaper som skal starte opp ny virksomhet, kan overskuddskravet som anvendes i Ramme-saken være vanskeligere å beregne, og gi mindre forutsigbarhet, enn den tidligere mest kjente grensedragen mot hobbyvirksomhet eller privat bruk.

5.3 «Underskuddsbedrifter»

Noen selskaper vil i utgangspunktet alltid gå med underskudd, eller har veldig usikre utsikter til fremtidig overskudd. Det kan for eksempel være aktører som vil entre et nytt marked eller utvikle et nytt produkt. Selskapet kan da gå lenge med underskudd, uten at det blir lettere å forutse hvorvidt det kommer til å gå med overskudd. I noen bransjer, eksempelvis innen havvind, må det kanskje gjøres store investeringer før skattyteren kan begynne inntjeningen.

Noen bedrifter, for eksempel mobiloperatører, kan ha en strategi hvor målet ikke er å gå med overskudd, men kun å få stor nok kundemasse til å selge selskapet til et stort firma i samme marked. Gründeren kan på denne måten tjene penger på å selge selskapet, selv om det ikke nødvendigvis har overskuddsevne. Med næringskravet som domstolen oppstiller i Ramme Gård, vil slike forretningsmodeller kanskje falle utenfor avgiftssystemet. Etter min mening vil det utgjøre en svakhet ved merverdiavgiftssystemet om det ikke tar hensyn til de reelle forretningsmodellene i næringslivet.

Selskap som Avinor AS og Bane NOR SF (tidl. Jernbanedirektoratet) kan også være illustrerende i denne sammenheng. Her har staten akseptert at virksomhetene registreres i Merverdiavgiftsregisteret og får fradrag, selv om det er forventet at selskapene ikke skal gå med overskudd.

I mval. § 3-11 (2) bokstav (i) er det fastsatt avgiftsplikt for rett til å disponere lufthavn og jernbanenett mot vederlag. Bestemmelsen er en direkte konsekvens av at det ble innført avgiftsplikt på innenlands persontransport. Denne bestemmelsen treffer for alle praktiske formål hhv. Avinor og Bane NOR. Aksjeselskap som eies av staten og statsforetak (SF) omfattes ikke av særreglene for offentlig sektor og skal derfor vurderes etter kriteriet som næringsdrivende i mval. § 2-1 (1). Det er ikke fastsatt noe unntak fra næringskravet for virksomheter som omfattes av § 3-11 (2) bokstav (i), og det følger derfor direkte av ordlyden at disse skal drive i næring i den grad de ikke omfattes av de nevnte særreglene.

I forarbeidene til denne lovendringen påpeker Finansdepartementet at innføringen av merverdiavgift på disse rettighetene vil gi negativt proveny for staten. De aksepterer imidlertid dette, til fordel for systemhensyn.¹⁶⁷ Næringskravet drøftes ikke særskilt.

Lovgiver valgte her å erstatte offentlig tilskudd med å heller subsidiere foretakene gjennom fradrag for inngående merverdiavgift. I forarbeidene ble det uttalt at Jernbaneverkets merverdiavgiftsgrunnlag blir lavere enn verdien av de tjenestene som ytes, og at dette først og fremst skyldes at de mottar stor offentlig støtte. Videre uttales følgende:

«Når departementet nå foreslår å legge merverdiavgift på denne tjenesten, vil dette være ut fra en forutsetning om at det foreligger full fradragsrett for Jernbaneverket på dette området. Det vises her særlig til at provenytapet ved denne endringen (600 millioner kroner), som forutsetter full fradragsrett, er motvirket gjennom en tilsvarende reduksjon i det statlige tilskuddet til Jernbaneverket».¹⁶⁸

Å erstatte offentlig tilskudd med fradragsrett er i utgangspunktet i strid med hensynene bak overskuddskravet. Overskuddskravet sørger for at selskaper blir subsidiert i en oppstartsfasen, for så å betale inn merverdiavgiften senere, slik at det på sikt blir et positivt proveny. Denne typen subsidiering gjennom avgiftssystemet medfører også en konkurransevridning for andre aktører som har betydelige investeringer. I dette tilfellet har imidlertid lovgiver vektlagt andre hensyn tyngre.

Disse eksemplene viser at hensynene som er trukket fram i Ramme-dommen i visse tilfeller kan ha begrenset vekt. Hensynene som vektlegges tyngst der, som utsiktene til inntjening for staten, kontrollhensynet og konkurransenøytralitet, vil ikke nødvendigvis alltid være de mest tungtveiende hensynene i andre saker.

¹⁶⁷ St.prp. nr. 1 (2004-2005) kap 3.2.4

¹⁶⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 200

6 Avsluttende bemerkninger

Høyesterettsdommen om Ramme Gård har gitt noen viktige avklaringer. Det er likevel behov for bedre forutberegnelighet og flere avklaringer. Merverdiavgiften utgjør høye beløp både for staten og for skattyteren. Derfor er det særlig viktig med et klart regelverk hvor det er lett for en virksomhet å forutse sin egen rettsstilling.

I forbindelse med den tekniske revisjonen av merverdiavgiftsloven, ble det i høringsrunden stilt spørsmål ved om næringsbegrepet i den nye merverdiavgiftsloven burde ha en egen definisjon. Finansdepartementet konkluderte imidlertid med at en definisjon av næringsbegrepet ikke ville øke brukervennligheten i særlig grad. Departementet la til grunn at selv om man hadde hatt en egen definisjon vil det likevel måtte foretas en konkret vurdering av en rekke momenter i den enkelte sak.¹⁶⁹

Ramme-dommen er et eksempel på at det må gjøres en slik konkret vurdering. Denne saken var særegen, særlig på grunn av investeringenes omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjorde noen levevei for skattyteren. Det er nok få gründere eller oppstartsbedrifter som vil ha oppfordring til å gjøre noe annerledes etter Ramme-dommen. Større bedrifter som går med underskudd over lang tid, har imidlertid en litt mer uavklart situasjon.

Selv om skattyteren har rom for å prioritere andre verdier fremfor mest mulig økonomisk utbytte, er merverdiavgiftssystemets formål å gi staten inntekter ved å beskatte sluttforbruket. På denne måten unngås avgiftskumulasjon, og avgiftspliktige næringsdrivende som vil bringe inntekter til staten, får gode økonomiske betingelser. Det bør være rom for å satse høyt, skape noe spesielt og samtidig ta vare på nærområdet – men dette må gjelde innenfor rammen av merverdiavgiftens formål og prinsipper. Hensynet til konkurranseleikhet står sterkt, og kontrollhensyn kommer særlig på spissen der skattyteren er formuende.

Lovtekster og forarbeider sier lite om innholdet i næringsbegrepet og det er heller ikke mye rettspraksis knyttet til merverdiavgift. Ramme-dommen gir dermed veiledning med hensyn til hvilke momenter som inngår i næringsvurderingen og hvordan disse vektlegges – særlig ved investeringer i fast eiendom. Likevel har dommen en noe begrenset rekkevidde utover de mer atypiske tilfellene. For næringslivet hadde det vært nyttig med flere avklaringer, så det ble lettere å vurdere overskuddsevnen riktig. Her kunne skattemyndighetene gitt mer veiledning. Selv om staten har gitt uttrykk for at det «sjelden vil være aktuelt å kontrollere den type drift vi her står overfor»,¹⁷⁰ er det ikke utenkelig at det i fremtiden vil komme flere saker for domstolene om det avgiftsrettslige næringskravet.

¹⁶⁹ Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 27

¹⁷⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 98

Litteraturliste

Høyesterettspraksis

Rt. 1965 s. 1159	(Vister)
Rt. 1981 s. 256	(Bjerke Pedersen)
Rt. 1985 s. 319	(Ringnes)
Rt. 1994 s. 1064	(TMB Engineering)
Rt. 1995 s. 1422	(Kønig)
Rt. 2003 s. 536	(Storhaugen Invest)
Rt. 2005 s. 306	(Bakke Bro)
Rt. 2009 s. 1473	(Samdal)
Rt. 2009 s. 1632	(ABG Sundal Collier)
Rt. 2011 s. 213	(Invex)
Rt. 2012 s. 432	(Elkjøp)
Rt. 2014 s. 614	(Elysee)
Rt. 2015 s. 1068	(Kverva)
HR-2018-580-A	(Salmar)
HR-2020-1777-A	(ANG)
HR-2022-2404-A	(Ramme Gård)

Underrettspraksis

LH-2001-766	(A)
LH-2003-115	(Haatuft)
TOSLO-2008-188486	(Embla Nor, ikke rettskraftig)
LB-2009-153551	(Embla Nor)
LB-2012-170205	(Einan Eiendom)
LB-2012-201380	(Bess Mar)
LB-2014-145380	(Tour Holding)
LB-2015-40004	(Zymtech Holding)
LB-2016-42451	(Cabincruiser)
LB-2017-9933	(Granlund Eiendom)
TOSLO-2019-182230	(Ramme Gård, ikke rettskraftig)
LB-2020-185144-2	(Ramme Gård, ikke rettskraftig)

Lover og forskrifter

1814	Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814
1969	Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) – opphevet
1997	Lov av 28. mars 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
1999	Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
2009	Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
2009	Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 17 (1968–1969)	<i>Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)</i>
Ot.prp. nr. 35 (1990–1991)	<i>Skattereformen 1992</i>
Ot.prp. nr. 29 (1995–1996)	<i>Om ny lov om folketrygd (folketrygdloven)</i>
Ot.prp. nr. 2 (2000–2001)	<i>Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift</i>
Ot.prp. nr. 1 (2007–2008)	<i>Om skatte- og avgiftsopplegget for 2008</i>
NOU 2008: 7	<i>Kulturomsutvalget: Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet</i>
Ot.prp. nr. 76 (2008–2009)	<i>Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)</i>
Prop. 119 LS (2009–2010)	<i>Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)</i>
Meld. St. 4 (2015–2016)	<i>Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst</i>

Saksdokumenter Ramme Gård

Regjeringsadvokaten (2022a)	Regjeringsadvokaten. Anketilsvar til Høyesterett, <i>Saksnummer: 20-185144ASD-BORG/03</i> , Oslo: 18.03.2022
Regjeringsadvokaten (2022b)	Regjeringsadvokaten. Prosesskriv til Høyesterett, <i>Saksnummer: 22-042196SIV-HRET</i> , Oslo: 29.03.2022
Banoun (2022a)	Bettina Banoun, Wiersholm. Prosesskriv til Norges Høyesterett, <i>Saksnummer 22-042196SIV-HRET</i> , Oslo 19.04.2022
Banoun (2022b)	Bettina Banoun, Wiersholm. Prosesskriv til Norges Høyesterett, <i>Saksnummer 22-042196SIV-HRET</i> , Oslo 30.08.2022

Litteratur

- Aarbakke (1967) Aarbakke, Magnus. *Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*, Oslo: Institutt for statsrett og folkerett, 1967
- Refsland (2013) Refsland, Thor og Hilde Alvsåker. *Lærebok i merverdiavgift: Innføring i merverdiavgift*. 10. utg., Oslo: Skattebetalerforeningen, 2013.
- Gjems-Onstad (2016) Gjems-Onstad, Ole mfl. *MVA-kommentaren*, 5. utg., Oslo: Gyldendal juridisk, 2016.
- Nyberget (2017) Nyberget, Trude mfl. *Merverdiavgift: Praksis og erfaringer*. Sentralskattekontoret for Storbedrifter (red). Oslo: Gyldendal Akademisk, 2017.
- Nordlie (2017) Nordlie, Mette. «Når blir en virksomhet merverdiavgiftspliktig» (13.11.2017) <https://www.sticos.no/fagstoff/kategori/merverdiavgift/n229r-blir-en-virksomhet-merverdiavgiftspliktig> hentet 06.02.2023
- Finansdepartementet (2018) Det kongelige finansdepartement. «Faktaark. Statens inntekter og utgifter» (2018) https://www.regjeringen.no/contentassets/fada85d4686f486ebc31dd278a7a7778/faktaark_inntekter_utgifter.pdf hentet 08.02.2023
- Gjems-Onstad (2020) Gjems-Onstad, Ole mfl. *Lærebok i Merverdiavgift*, 6. utg., Oslo: Gyldendal Akademisk, 2020.
- Dyrnes (2021) Dyrnes, Cecilie Aasprong. *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 11. utg., Oslo: Gyldendal Juridisk, 2021.
- Larsen (2021) Larsen, Trond. Karnov lovkommentar til mval. § 3-11 første ledd (04.11.2021) https://lovdata.no/pro/COMMENT/karnov/2009-06-19-58_k3_u1_p3-11.n1/1 hentet 17.01.2023
- Skatteetaten (2022) Skatteetaten. *Merverdiavgiftshåndboken*, 18. utg., Oslo, 2022.

- Bjerkholt (2022) Bjerkholt, Bård. «For fint og for dyrt» *Dagens Næringsliv*, 04.02.2022.
- Alvsåker (2022) Alvsåker, Hilde. «Skal det mer til for at milliardærer kan anses som næringsdrivende?» (16.05.2022) <https://www-skatt-no.ezproxy.uio.no/2022/05/16/skal-det-mer-til-for-at-milliardaerer-kan-anses-som-naeringsdrivende/> hentet 16.01.2023
- Finansdepartementet (2022a) Det kongelige finansdepartement. «Statsbudsjettet 2023: Statens inntekter og utgifter» (06.10.2022) <https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2023/statsbudsjettet-2023-statens-inntekter-og-utgifter/id2931252/> hentet 16.02.2023
- Finansdepartementet (2022b) Det kongelige finansdepartement. «Avgiftssatser 2023» (20.12.2022) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/avgiftssatser-2023/id2929584/> hentet 12.04.2023
- Berglihn (2022) Berglihn, Harald. «Fikk momssmell på flere hundre mill.: – En katastrofe» *Dagens Næringsliv*, 04.02.2022
- Skatteetaten (2023a) Skatteetaten. *Skatte-ABC 2022/2023*, Oslo, 2023.
- Skatteetaten (2023b) Skatteetaten. *Merverdiavgiftshåndboken*, 19. utg., Oslo, 2023.