

Grensedragningen mellom hobbybegrepet og virksomhetsbegrepet i skatterettslig forstand



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 701
Leveringsfrist: 25. 04. 2011

Til sammen 15 231 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Rettstilstanden	1
1.2	Problemstilling	3
1.3	De lege lata	3
1.4	Avgrensninger	5
1.5	Rettskilder	5
1.6	Den videre fremstilling	7
<u>2</u>	<u>VIRKSOMHETSBEGREPET</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning	8
2.2	Nærmere om § 5-1	8
2.3	Nærmere om virksomhetsbegrepet	9
2.3.1	Omfang og varighet	10
2.3.2	Skatteyers regning og risiko	10
2.3.3	Økonomisk karakter	11
2.4	Rt.1985 s.319 Ringnes-dommen	11
<u>3</u>	<u>FOLKETRYGDLOVEN</u>	<u>13</u>
<u>4</u>	<u>HOBBYBEGREPET</u>	<u>14</u>
4.1	Generelt om hobbyaktivitet	14
4.1.1	Travsport og dyrehold.	17
4.1.1.1	Vister-dommen	18
4.1.1.2	Virksomhetsbegrepet og diverse former for hestehold.	20
4.1.1.3	Relevante dommer	22
4.1.1.4	Avl og oppdrett	25

4.1.2	Jord- og skogbruksvirksomhet	26
4.1.2.1	Relevante dommer	28
4.1.3	Pengespill	31
4.1.3.1	Særlig om pyramidespill	32
4.1.3.2	Særlig om poker	34
4.1.4	Idrettsutøvere	36
4.1.4.1	Idrettsutøvere som driver virksomhet	37
4.1.5	Blogging	39
4.2	Rettsutvikling	40
<u>5</u>	<u>SAMMENFATNING</u>	<u>41</u>
<u>6</u>	<u>KILDEHENVISNING</u>	<u>46</u>

1 Innledning

1.1 Rettstilstanden

Virksomhetsbegrepet i skattelovens kapittel fem § 5-1 reiser avgrensingsproblemstillinger på mange forskjellige områder hvor det har vært til dels en omfattende rettsutvikling. Deler av dette finner vi ved at skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 ble en videreføring av tidligere skattelov av 18.august 1911 nr.18. Sammenfattet med flere ulike lover som innbefattet ulike deler vedrørende skatt, ble dette den nye skatteloven som vi kjenner den i dag. Når man ser på noen av disse grensene vedrørende næringsinntekt som trekkes frem har det også et samfunnshistorisk perspektiv. De samfunnsmessige betingelser for næringsvirksomhet har forandret seg betraktelig i nyere tid. Nye yrker har utviklet seg og enkelte virksomheter oppsplittes. Samtidig skapes det tettere bånd og sterkere samhandling mellom aktørene. Dette utfordrer regelverket i skatte- og avgiftsretten. Problemstillingene som reiser seg innenfor skatterettens område har variert. Før skattereformen i 1992 var temaet aksjer i næring en gjenganger i rettssalene. Mens de problemstillinger som etter 1992 oftest har vært oppe, dreier seg hovedsakelig om underskuddsfremføring ved opphør av næring, avgrensning mellom selvstendig næringsvirksomhet og lønnstakerforhold samt spørsmålet om hobbyaktivitet. Spørsmålet om hobbyaktivitet har vi sett har vært oppe i retten ved flere ulike tilfeller.¹

Skatterett er på mange områder politikk. Herunder er det finansiering av offentlig forvaltning, og omfordeling av ressurser mellom borgerne. Utgangspunktet er at skattebyrden skal fordeles etter skatteevne. Utjevning av forskjellene innen skattebetalingen var en hovedintensjon bak skattereformen i 2004-2006. De overordnede mål kommer til uttrykk i stortingsmelding nummer 29 (2003-2004) Om skattereformen s.7. Der er de overordnede mål definert slik:

¹ Berg-Rollnes, Gregar. "Inntekt av virksomhet" s. 16

“De overordnede målene er å bli et bedre og mer rettferdig skattesystem og redusert skatte- og avgiftsnivå som bidrar til økt verdiskapning og ivaretar fordelingspolitiske mål.”

NOU 2003: 9 «Forslag til endringer i skattesystemet» er en norsk offentlig utredning (NOU) fra et utvalg som ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 11. januar 2002 og som avla sin innstilling for Finansdepartementet 6. februar 2003. Utvalget ble ledet av Arne Skauge, og det blir gjerne referert til som «Skaugeutvalget». Skaugeutvalget (Norsk Offentlig Utredning 2003: 9) hadde som sin primære oppgave å vurdere utformingen av hovedprinsippene for inntekts- og formuesbeskatningen. Denne offentlige utredningen er en av tre store offentlige utredninger som har bidratt til omlegging av kapital- og bedriftsbeskatningen med stor betydning både for den personlige beskatningen og næringsbeskatningen.²

Skaugeutvalget hadde flere hensyn som skulle ivaretas, deriblant lovens enkelthet. Tanken var at skatte- og avgiftsregler skal være enkle og oversiktlige. Dette er blant annet for å redusere administrative kostnader og mulighetene for rent skattemotiverte disposisjoner. Et uttrykk for denne utviklingen vi så av reformen av 2004-2006 var det store antallet med bindende forhåndstilsagn fra Skattedirektoratet som behandlet avgrensingen av virksomhetsbegrepet i forskjellige sammenhenger.³ Selv om hensikten med skattereformen har vært klarhet i reglene, finnes det per i dag flere områder som kan oppfattes som problematiske, og kan anses som noe uklare. Skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 gir ingen definisjon av begrepene i lovens § 5-1. Dette har medført at domstolene har måttet redegjøre for begrepsbruken, og har utdypet hvordan regelen skal forstås. Som resultat av dette vil det til dels kunne være vanskelig for en skatteyter å kunne tolke reglene vedrørende virksomhetsgrensene. Dette kan man se gjennom rettspraksisen som avhandlingen viser. Man kan dermed stille seg spørrende til om skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 § 5-1 lever opp til å være enkel og oversiktlig.

² Wikipedia, søkeord “Skaugeutvalget”

³ Lindsjörn, Heide i tidsskriftet Skatterett 2008 nr.1

1.2 Problemstilling

Oppgavens hovedtema tar sikte på avgrensningen mellom skatterettens lovfestede virksomhetsbegrep etter skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 § 5-1, og det ulovfestede hobbybegrepet. Problemstilling er grensedragningen mellom det lovfestede virksomhetsbegrepet og det ulovfestede begrepet hobbyvirksomhet. Når man trår over fra å drive hobby til å drive virksomhet, og eventuelt hvilke følger dette har skattemessig. Avhandlingen problematiserer de rettslige avgrensninger som ses nærmere på i det følgende. Dette er etter gjeldende rett hobbygrenser som viser seg i felt som blant annet landbruk, blant idrettsutøvere, pengespill, trav og til sist blant bloggere gjennom ulike praksis.

1.3 De lege lata

Hovedregelen etter skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 § 5-1 sier at som skattepliktig inntekt anses *“enhver fordel som er vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet...”*. I Ot.prp. nr.86 (1997-1998) Ny skattelov s.48 er aktiviteter som omfattes av virksomhetsbegrepet i skatteloven definert ut fra følgende kriterier:

“Det må være utøvet en aktivitet av et visst omfang og varighet, for skatteyters regning og risiko og aktiviteten må ha økonomisk karakter, det vil si den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd.”

Av dette kan man etter odelstings proporsjon fastslå at fire vilkår må være til stede for at virksomhetsbegrepet skal være oppfylt. For det første må aktiviteten være av et vist omfang. For det annet må aktiviteten ha en viss varighet, eksempler fra praksis viser opp mot 5 års *“prøvetid”*. Videre må aktiviteten være utført av skatteyter selv, eller noen som kan likestilles med han, og aktiviteten må være utført for egen regning. Til sist, og ofte det avgjørende for om hobbyvirksomhet foreligger er vilkåret om økonomisk karakter.⁴

Etter gjeldende norsk rett er hovedregelen at dersom man driver hobbyvirksomhet er man innenfor en skattefri sone, men mister også retten til å fradragføre utgifter. Har

⁴ Avhandlingens punkt. 2.3 *“Nærmere om virksomhetsbegrepet”*

man derimot en virksomhet, faller dette inn under næringsinntekter og skattes deretter, og her vil man kunne fradragføre påløpte utgifter i forbindelse med driften.

Det finnes ikke mange holdepunkter i loven for å kunne avgjøre hvorvidt det drives hobbyvirksomhet eller ikke. Dette må i enkelte tilfeller kunne sies å skape usikkerhet for skatteyter hvilken type aktivitet han driver. For å kunne stadfeste hvilken type virksomhet man driver må man hele tiden ta utgangspunkt i virksomhetsbegrepet, for og deretter se om man faller innenfor eller utenfor begrepets forståelse.

At reglene ikke er konkret, kan vanskeliggjøre prosessen for ligningsmyndighetene. Det er i hvert tilfelle en utøvelse av skjønn, og ingen tilfeller er like. Det kan vi igjen se da det er opp til hvert enkelt skattekontor å avgjøre når det foreligger hobbyvirksomhet eller ikke. Ved avgjørelsen vil det være opp til en kundebehandler å bedømme hvorvidt han mener at skatteyteren driver en virksomhet eller en hobby. Som regel vil dette være en enkel vurderingssak, men i enkelte tilfeller vil det kunne vise seg vanskelig å bedømme skjønnen. Noen av disse sakene er de som har kommet opp for retten, og som vi skal se nærmere på i avhandlingen. Bedømmelsen skal være objektiv, og det skal tas hensyn til skatteyers motiver eller subjektive formål med handlingen. Ved vurderingen av om en hobby har krysset grensen til å bli næringsvirksomhet, er det særlig vilkåret om at aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd som er interessant. Det blir dermed opp til ligningsmyndighetene å gjøre en objektiv skjønnsvurdering om mulighetene for at din aktivitet kan gi et positivt overskudd over tid. Hvordan skatteyter klassifiserer seg i selvangivelsen vil være ligningsmyndighetens utgangspunkt, hvorvidt de aksepterer skatteyers plassering av midlene, eller mener realiteten tilsier en annen klassifisering.

Definisjon av hobbybegrepet må fastsettes på bakgrunn av rettspraksis, herunder dommer fra ulike rettsinstanser. Utgangspunktet for hobbybegrepet ble gjort rede for av Høyesterett i Ringnes dommen, Rt. 1985 side 319. Denne dommen viste seg senere å være et prejudikat for avgjørelser som kom i etterkant. Da Ringnes dommen kom opp i Høyesterett var det lite med holdepunkter for hvordan man skulle definere virksomhet, og hvor grensen lå for når det forelå hobby. Senere dommer som i Vister dommen, Rt. 1965 side 1159, har Høyesterett sett til Ringnes dommen for å kunne løse rettsspørsmålet som har vært stilt.

1.4 Avgrensninger

Virksomhetsbegrepet i skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 § 5-1 grenser ikke bare mot hobby, eller ikke-økonomisk aktivitet, men også mot kapitalinntekt etter skatteloven. Kapital i skattelovens forstand omfatter realobjekter, finansobjekter, immaterielle objekter mv og rettigheter i kapital som omfatter de tre nevnte. De overnevnte vil samlet omfatte alle eiendeler og rettigheter med økonomisk verdi.⁵

Virksomhetsbegrepet grenser også mot arbeidsinntekt, som har en ikke uttømmende definisjon i skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14 § 5-30. Lønn, honorar og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, er personinntekt med bruttobeløpet når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i virksomhet. Vurdering av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn eller annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet, går som oftest på spørsmål om aktiviteten drives for skattyterens egen regning og risiko. Ved avgjørelsen av dette spørsmålet vil det reelle forholdet mellom oppdragsgiver og skattyteren være avgjørende.⁶

Hvorvidt en oppdragstaker er lønnstaker eller selvstendig næringsdrivende er spørsmål som vil falle utenfor oppgaven, sammen med spørsmålet som aktiv kapitalplassering. Ingen av disse spørsmålene vil bli videre drøftet.

Reglene om hvilke fradrag som kan kreves, og hvordan fradragene føres for underskudd i virksomheten vil falle utenfor redegjørelsen.

1.5 Rettskilder

Hovedregelen som avhandlingen tar utgangspunkt i, finner vi i skattelovens av 26.mars 1999 nr. 14 § 5-1. Drøftelsen tar dermed utgangspunkt i formell lov.

Legalitetsprinsippet gjelder også i skatteretten, men det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge hjemmel eller lignende for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må man trekke inn andre rettskilder, og man vil kunne komme til at skatteplikt foreligger. Men skatteyers rett på forutberegnelighet kan sette grenser, dette kom til uttrykk i blant annet Rt. 1990 side 1293 Ytterbø, hvor Høyesterett uttalte;

⁵ Ny skattelov Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s. 48

⁶ Lignings ABC 2011 s.1410

“Den lovførståelse som staten hevder, er... verken i loven eller i dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skatteyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydeligvekt, er kommet til uttrykk i både rettspraksis og teori.”

Her kan man si at legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende hvor det er spørsmål om hjemmel for skatteplikt, men det viser seg også at Høyesterett gir ligningspraksis større vekt i skatteyters favør enn disfavør.⁷

Virksomhetsbegrepet er dyptgående drøftet i rettspraksis, og som på så mange andre rettsområder spiller høyesterettspraksis en meget sentral rolle som rettskilde.

Utgangspunktet for forståelsen av vilkårene for virksomhetsbegrepet kom i Ringnesdommen, Rt. 1985 s. 319, noe som illustrerer rettspraksis som rettskildefaktor. I denne saken ble også begrepet hobbyvirksomhet drøftet nærmere. Høyesterett har ved enkelte anledninger drøftet det ulovfestede hobbybegrepet i tilknytning til Ringnesdommen. Avhandlingen kommer også til å se hen på rettspraksis fra lavere instans, da dette er typisk for skatteretten. Mye vil være vurdert i underrettene, og tar utgangspunktet i Ringnesdommen. En del saker vil ikke gå videre fra lavere instans, enkelte saker vil kunne bli avgjort på bakgrunn av Ringnesdommen som er prejudikat. En dom som er prejudikat er en rettsavgjørelse som avgjør et rettslig tvilsspørsmål, og som blir tillagt autoritativ vekt ved senere tvister om samme eller nær beslektede spørsmål. De fleste dommer som blant annet Visterdommen og Orredommen er saker som er nær beslektet, og bruker Ringnesdommen for å komme til annet resultat. En høyesterettsdom som Ringnesdommen vil ha stor vekt også i saker som ligner uten å angå helt det samme som dommen. Men det vil kunne foregå prejudikatsavvik både i det åpne og det skjulte, i skatteretten som i andre områder.⁸

Ligningspraksis er i de senere år blitt tillagt vekt av Høyesterett i en rekke dommer. Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, hvor ofte tilfellet har forekommet, og dens konsistens. Denne praksisen dreier seg om avgjørelser i konkrete saker. En annen rettskilde som vil være av interesse er Lignings ABC. Dette er skatteetatens eget oppslagsverk, som kommer med oppdaterte utgaver årlig. Disse

⁷ Zimmer, Fredrik. *“Lærebok i skatterett”* s. 46

⁸ Zimmer, Fredrik. *“Lærebok i skatterett”* s. 50

uttalelsene som Skattedirektoratet kommer med vil gjerne bli tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene, og vil dermed via ligningspraksis kunne få atskillig vekt. Hvor stor vekt Høyesterett gir slike uttalelser er derimot mere usikkert.⁹ Til sist vil annen juridisk teori bli brukt som en rettskilde. Skatteretten er derimot et rettsområde med begrenset med litteratur. Dette gjelder også på avhandlingens felt, men man vil kunne finne diverse artikler og uttalelser vedrørende emnet, i tillegg til enkelte lærebøker som berører emnet.

1.6 Den videre fremstilling

Oppgaven består av fire hoveddeler i tillegg til innledningen. I kapittel to vil begrepet virksomhet bli redegjort for. I det neste kapitlet vil virksomhetsbegrepet bli forklart med henblikk på folketrygdloven. Mens i kapitel fire kommer oppgavens kjerne. Først redegjøres det for oppgavens definisjon av hobbybegrepet, deretter går det i dybden av flere ulike hobbyer. Deriblant ses det nærmere på travsport og jordbruk, som noen av de mest omdiskuterte hobbybegrepene vi har. Avgjørende for vurderingene av de ulike gruppene er en helhetsvurdering av momenter oppstilt i juridisk teori, doms- og ligningspraksis. Disse momentene vil utgjøre underkapitlene i kapittel fire. Til sist kommer en sammenfatning av de ulike momentene i avhandlingens siste kapittel nummer fem.

Videre i oppgaven når skatteloven omhandles vil denne alltid være referert til som skattelov av 26.mars 1999 nr. 14, heretter bare referert til som skatteloven.

⁹ Zimmer, Fredrik. "Lærebok i skatterett" s. 52

2 Virksomhetsbegrepet

2.1 Innledning

Etter skattereformen i 1999 ble lover som tidligere var spredt samlet til en. Dette var for å skape enkelhet og en del avklaringer ble gjort i forarbeidene til den nye loven. Som det fremkommer av Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov på side 1:

”Det dreier seg om en teknisk lov fornyelse, uten endring av de skattepolitiske og materielle løsningene som er nedfelt i det nåværende regelverket om skatt”.

Her fremkommer det klart at den materielle jussen skal forbli den samme, og at endringene hovedsakelig er systematisering og forklaring av uklarheter. Deriblant følger det etter skatteloven § 5-1 to paragrafer som gir en viss forklaring i henhold til hovedregelen. Skatteloven § 5-10 om virksomhet og skatteloven § 5-30 om arbeid, er begge to bestemmelser om gir en god pekepinn, som dog ikke er uttømmende.¹⁰

2.2 Nærmere om § 5-1

§ 5-1. Hovedregel om inntekt

(1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.

Dette er hovedbestemmelsen vedrørende skattlegging av inntekt, men bestemmelsen er ikke uttømmende. Bestemmelsen suppleres av andre bestemmelser for skattlegging av hver av inntektskategoriene i kapittel 5. Innholdet i de tre inntektskategoriene fordeler seg slik.

Vilkåret i bestemmelsen om fordel vunnet ved arbeid omfatter fordeler både i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. I et arbeidsforhold må de fordeler som en arbeidstaker erverver anses som vunnet ved arbeid med unntak av bestemmelsen i skatteloven § 5-15. Videre har vi i bestemmelsen fordel som er vunnet ved kapital.

¹⁰ Masteroppgave “Det skatterettslige virksomhetsbegrepet – særlig grensen mot arbeidsinntekter” s. 3

Kapital i skattelovens forstand omfatter realobjekter, finansobjekter, immaterielle objekter og rettigheter i kapital som omfattes i de tre først nevnte. Samlet vil dette omfatte alle eiendeler og rettigheter med økonomisk verdi. Til sist har vi vilkåret om virksomhet. Dette vilkåret må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand.¹¹ Det følger av doms- og ligningspraksis og skatterettslig teori at fire momenter vil være sentrale.¹²

Som man ser av skatteloven § 5-1 forutsetter skatteplikten at det er en *fordel som er vunnet*. Det er klart at fordelsbegrepet er omfattende. Det må først og fremst foreligge et økonomisk gode. En fordel er i denne sammenheng en økonomisk verdistørrelse som kan måles i penger.¹³ Det inngår ikke bare penger, men også naturalytelser, dette ser vi blant annet forutsett i skatteloven § 5-12. Skatteloven gir ikke noe nærmere definisjon av begrepet. Et sentralt trekk vil likevel være at skatteyteren mottar vederlagsfritt eller til noe underpris noe som andre må betale for. Fordelsbegrepet må avgrenses. For det første må det den mottatte ytelsen ha en viss økonomisk verdi. For det andre må den mottatte ytelsen ikke være allmenn tilgjengelig for alle. Når fordelens verdi skal verdsettes skal dette være til omsetningsverdi, dette fremgår av skatteloven § 5-12, 2.ledd jfr. Skatteloven § 5-3.

2.3 Nærmere om virksomhetsbegrepet

Skatteloven gir som nevnt ingen legaldefinisjon på virksomhet, men etter den nye skatteloven trådte i kraft har vi fått § 5-10 som gir ikke-uttømmende eksempler på hva som skal omfattes av begrepet. Denne kom som en følge av at den tidligere skatteloven opererte med ulike begrepsbruk i forhold til næring og virksomhet. Som det fremkommer av Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48 ble tidligere begrepene «næring», «næringsvirksomhet» og «næringsdrift», «forretningsforetak» eller «forretningsforetagende», noe uklart brukt om hverandre. Men både i teorien og ligningspraksis har «virksomhet» vært ansett som et videre begrep enn «næring».¹⁴ Og

¹¹ Ny skattelov Ot.prp. nr.86 s. 47

¹² Avhandlingens pkt. 2.6 «Nærmere om virksomhetsbegrepet»

¹³ Berg-Rollnes, Gregar. «Inntekt av virksomhet» s. 21

¹⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48

at det tidligere ikke var noen definisjon av virksomhet kommer frem i Rt.1985 s.319 Ringnes-dommen;

”Det er ikke gitt noen definisjon av begrepet «virksomhet» i skatteloven eller dens forarbeider. Det foreligger heller ingen avgjørelse av Høyesterett som gir klar veiledning om innholdet i dette begrepet. Men i den skatterettslige teori er begrepet analysert...”.

Mye på bakgrunn av dette så man behovet for en redegjørelse av begrepet. Men det er nå antatt at etter lovendringen kom skal alle former for næringsvirksomhet inngå i virksomhetsbegrepet.

For å avgjøre om det foreligger virksomhet må en skjønnsmessig vurdering ligge til grunn for å avgjøre om aktiviteten favnes under begrepet. Både doms- og ligningspraksis samt skatterettslig teori har kommet frem til fire vilkår som må oppfylles for at virksomhet skal anses å foreligge. De skal behandles i det følgende.

2.3.1 Omfang og varighet

For det første må det være utøvet *aktivitet av et visst omfang og en viss varighet*. Kravet her om et *visst omfang* er i praksis det som sår tvil om hvorvidt det foreligger virksomhet eller passiv kapitalplassering. Foreligger det en avkastning som klart overstiger en normalavkastning på den investerte kapitalen, vil det i tvilstilfeller være et moment som taler for at det foreligger virksomhet. Hva som er normalavkastning i det enkelte tilfellet vil bl.a. avhenge av graden av risiko knyttet til investeringen. At aktiviteten må ha en *viss varighet*, tilsier at et enkeltstående frilansoppdrag normalt ikke er virksomhet.¹⁵ Aktivitet av kortere varighet faller ikke automatisk utenfor, dersom aktiviteten var ment for å vare lengre, men av ulike grunner opphører kan den falle inn under definisjon.

2.3.2 Skatteytters regning og risiko

For det annet må aktiviteten være utøvet for skatteytters *regning og risiko*. At en aktivitet må utøves for skatteytters *regning*, vil si at skattyter må bære de kostnadene som

¹⁵ Lindsjörn, Heide “*Virksomhetsbegrep i skatteretten - grensen mot passiv kapitalplassering*”

oppstår i virksomheten. At skattyter har *risikoen*, vil si at skattyter får overskudd eller må dekke underskudd ved virksomheten. At aktivitet drives for skattyters regning og risiko har som nevnt ovenfor betydning, som underliggende kriterium, i en vurdering av om det utøves aktivitet i tilstrekkelig omfang til at det foreligger virksomhet. Kravet om regning og risiko står sentralt som selvstendig kriterium i vurderingen av om det foreligger virksomhet eller arbeid/ tjenesteforhold. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning for å avgjøre om det foreligger virksomhet. Videre må skatteyteren selv eller noen som kan likestilles med skatteyteren ha utøvet aktiviteten. Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet. Det har ingen betydning for spørsmålet om det foreligger virksomhet om aktiviteten er utført i Norge eller utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet utført i utlandet. Dette kan være av interesse ved for eksempel blogging, hvor man opererer med utenlandsk server.

2.3.3 Økonomisk karakter

Sist må aktiviteten ha en *økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd*. Aktiviteter som ikke vil gi muligheter til overskudd vil falle utenfor. Det vil også gjelde for hobbyer og fritidssysler som ikke har en hensikt om overskudd.¹⁶ Den økonomiske karakter er hovedkriteriet ved avgrensing av virksomhetsinntekter mot hobby. Man ser av rettspraksis at det ikke stilles umiddelbare krav til den økonomiske aktiviteten, domstolene har ved flere anledninger gitt uttrykk for en fem års grense for å kunne opparbeide seg muligheten for ett økonomisk overskudd.

Betegnelsen hobby brukes ofte som formulering av grensedragningen av virksomhetsinntekter mot aktiviteter som ikke har økonomisk formål. Umiddelbart forstår en med det en aktivitet som ikke utøves for å oppnå noe økonomisk fortjeneste.¹⁷

2.4 Rt.1985 s.319 Ringnes-dommen

Ringnes dommen er en sentral dom når det kommer til begrepet økonomisk karakter. Ved hjelp av dette vilkåret trekkes grensen mellom arbeid og virksomhet på den ene

¹⁶ Berg-Rollnes, Gregar. "Inntekt av virksomhet". s. 31

¹⁷ Berg-Rollnes, Gregar. "Inntekt av virksomhet". s. 37

siden, og blant annet hobby og fritidssysler på den annen side. Dette kommer frem i Høyesteretts avgjørelse. I Ringnes dommen ga Høyesterett en klar anvisning for denne avgrensningen av virksomhetsbegrepet.

Ringnes eide siden 1972 en liten jordbrukseiendom på ca. 20 daa innmark og 14-15 daa skog samt noe fjellgrunn, til sammen på ca. 40 daa. Driften ga i alle år underskudd på ulik størrelse mellom kroner 9 000 og kroner 16 000. Spørsmålet var her hvorvidt Ringnes kunne kreve dette fradrett i “sine øvrige meget store inntekter” jamfør nå skattelovens § 6-3. Dette berodde på om man kunne anse Ringnes drift av eiendommen som virksomhet, eller om den reelt sett var å anse som et feriested. Dersom eiendommen falt under betegnelsen feriested skulle den prosentlignes etter dagjeldende regler, dette ville innebære at det ikke fremkom noe underskudd til fradrag. . Frem til og med 1978 var underskudds fradrag blitt godkjent, men i 1979 ble det nektet. Høyesterett stadfestet da ligningen:

“Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken fremstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. Det er videre ikke holdepunkter for å legge et annet virksomhetsbegrep til grunn i forbindelse med drift av jordbrukseiendom enn når det gjelder annen aktivitet av økonomisk karakter. ...

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 betydelig underskudd. ... Det forelå ikke i 1979 planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd. ...

De resultater av driften som foreligger, viser etter min mening – selv med reserverasjoner for riktigheten av de enkelte utgiftsposter – 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 senere års drift”.¹⁸

¹⁸ Zimmer, Fredrik. “Lærebok i Skatterett” s. 129

Eiendommens karakter ble ikke gitt avgjørende betydning, da det ikke var tvil om at det dreide seg om jordbrukseiendom. Retten vurderte skatteyers aktivitet, hans drift av gården, opp mot de krav som stilles for å konstatere virksomhet. Her ble gården drevet med innleid hjelp. Det ble dermed ansett som utelukket av gården kunne gå med overskudd.. Høyesterett fastslo at det var skatteyers:

“drift etter det generelle opplegg som forelå som må legges til grunn til bedømmelse av muligheten for å få overskudd”.

Høyesterett konstaterte at det ikke forelå noe drift som tilsa at fremtidig drift skulle gi muligheter til overskudd. Dermed kunne det ikke konstatere virksomhet, og underskuddet kunne ikke føres som fradrag som en konsekvens av dette.

3 Folketrygdloven

Regelverket i folketrygden dreier seg om rettigheter og plikter til personer knyttet til medlemskap i folketrygden.¹⁹ I folketrygdloven av 17. juni 1966 nr. 12 første kapittel finnes blant annet definisjon av begrepet “selvstendig næringsdrivende”. Paragrafen 1-10 første ledd;

“Med selvstendig næringsdrivende menes i denne lov enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt”.

Videre gir annet ledd en oppramsing om hva som vektlegges. Spørsmålet blir da om det er noen sammenheng mellom skatterettens virksomhetsbegrep og folketrygdens regler for selvstendig næringsdrivende. Man kan se at lovgiver knyttet folketrygdlovens virksomhets- og arbeidsbegreper opp mot skatterettens begreper. Det kommer blant annet frem i Ot.prp.nr.17 (1965-1966) s. 24 der begrepet ”*selvstendig næringsdrift*” skulle ha samme innhold ved fastsettingen av arbeidsgiveravgift til folketrygden som i skatteretten. Ved fastleggelsen av det skatterettslige næringsbegrepet, ville en henvisning til det folkerettslige næringsbegrepet kun være en sirkelhenvisning. Forholdet er også behandlet av Høyesterett i Fabcon-dommen, Rt. 2001 s.1981.

¹⁹ Lov av 17. juni 1966 nr. 12 om folketrygd

Høyesterett legger til grunn at definisjon av selvstendig næringsdrivende i folketrygdloven § 1-10 første ledd sammenfaller med skatterettens angivelse av personlig virksomhetsutøver. Dette har støtte i forarbeidene til folketrygdloven. Fremkommer klart i Ot.prp. nr.29 (1995-1996) s. 30:

I praksis legges skatteetatens avgjørelse til grunn. Dersom skatteetaten regner en person som selvstendig næringsdrivende, regnes vedkommende som selvstendig næringsdrivende også i forhold til folketrygdens regelverk. Første ledd i § 1-10 bygger på skatteetatens definisjon av selvstendig næringsdrivende.

Videre fremgår det at denne bestemmelsen først og fremst har informasjonsmessig betydning. Det er følgelig skattelovens avgrensninger av virksomhetsinntekter mot andre inntekter ved beregning av personinntekt i henhold til skatteloven §§ 12-2 og 12-10 som er avgjørende for konstatering av selvstendig næringsvirksomhet i henhold til folketrygdloven.²⁰ Dette faller utenfor avhandlingen.

4 Hobbybegrepet

4.1 Generelt om hobbyaktivitet

Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, vil falle utenfor definisjon av virksomhet. Det kreves at virksomheten har økonomisk karakter, altså aktiviteten må objektivt være egnet til å kunne gi overskudd. Det er ikke noe vilkår at dette skal inntreffe første leveår, men etter rettspraksis har det vært gitt opp mot 5 år for å kunne stadfeste seg i et marked å etablere overskudd. Det vil ikke være tilstrekkelig at aktiviteten isolert sett gir overskudd, dersom utgiftene vil overstige dette. Etter Lignings-ABC 2008/2009 s.1330 er det det reelle overskudd som skal legges til grunn, ikke den ligningsmessige nettoinntekten. Overskuddet må dekke en rimelig forretning av kapitalen samt en rimelig eierlønn. I visse tilfeller kan en aktivitet være inntektsgivende uten at dette har vært formålet når man startet med aktiviteten. Dette

²⁰ Berg-Rollenes, Gregar. "Inntekt av virksomhet". s. 43

kan være typisk i en hobby-situasjon. Spørsmålet om en aktivitet har økonomisk karakter, vil i mange tilfeller dreie seg om den aktuelle grensdragningen man finner mellom virksomhet og hobbyaktivitet. Betegnelsen hobby brukes gjerne som en generell formulering i grensdragningen vi finner her. Normalt vil en skatteyder utøve en hobby uten fortjeneste som formål. Hobbyen vil da være en forbruksaktivitet, og dermed ikke ha økonomisk karakter. Motsatt vil en aktivitet med økonomisk formål av samme grunn av økonomisk karakter, uavhengig om det periodevis ikke gir et positivt overskudd.

Når man skal vurdere skatteyders økonomiske karakter legges det vekt på skatteyders tilrettelegging og intensjon med aktiviteten. Skulle skatteyder bevisst ha forsøkt å skaffe seg en levevei av aktiviteten vil dette moment være av betydning. Se hen til Kiøningdommen, Rt.1995 s 1422. Faktum i denne saken var spørsmålet som ble reist hvorvidt Kiøning kunne kreve fradrag for underskudd i jordbruk i skogbruksinntekt og regnskapsligning av våningshus. Gården besto opprinnelig av 65 dekar dyrket mark og 400 dekar skog, senere utvidet til 200 dekar dyrket mark og 19 000 dekar skog. Før 1980 ble det dyrket korn, senere ble 130 dekar leid ut til naboen til melkeproduksjon. 45 dekar av innmarken ble benyttet til juletreproduksjon, 20 dekar lå brakk. Jordveien var utarmet i forhold til kornproduksjon, og var derfor leid bort for melkeproduksjon. Skatteyder hadde ikke noe melkeproduksjon selv. Inntekten av jordbruket gikk med underskudd siden 1983. Underskuddet ble trukket fra i skogbruksinntekten. Ved ligningen for 1990/1991 ble dette nektet. Regnskapsligningen av våningshuset ble samtidig avslått. Høyesterett kom imidlertid fram til at underskuddet kunne fradras i skogbruksinntekten. Her fremkommer det i denne sak at;

“Det bestrides at ankemotparten ikke driver “virksomhet” på jordbruksdelen av eiendommen, men han har måttet søke å tilpasse driften de skiftende rammevilkår som settes av myndighetene... Ankemotparten driver jord- og skogbruk som levevei. Det er tale om mer enn “virksomhet”- han driver “næring”. Altså her var det Kiønings intensjon å drive virksomhet ikke hobby. Ser man derimot på Vister-dommen, Rt.1965 s.1159 hvor “Partene er enige om at Vister har drevet denne virksomhet som «hobby» - dvs. at motivet ikke har vært å oppnå økonomisk vinning - og at deltakelse i travsport også er lite egnet som måte til å oppnå sådan. Men dette kan etter min mening ikke

være avgjørende for at den økonomiske vinning som virksomheten har gitt, ikke skal være gjenstand for beskatning.”

Her var derimot Vister intensjon å drive hobby, men Høyesterett kommer som Oslo kommune til at han overtrer grensen ved aktivitetens økonomiske karakter og det subjektive formålet ble ikke tillagt vekt. Forskjellen blir altså den subjektive intensjonen som Kiønig og Vister hadde. Kiønig ville kalle aktiviteten et levebrød, mens Visters mening var å drive med en hobby. Dermed kan man si at dersom ambisjonen var å drive med næringsvirksomhet, blir det subjektive forhold et viktig moment i vurderingen av aktivitetens økonomiske karakter. Mens en subjektiv intensjon om å drive en hobby derimot tillegges begrenset vekt dersom det viser seg at hobbyen over tid gir netto fortjeneste og rent faktisk har økonomisk karakter for skatteyter. Kravet at aktiviteten må ha økonomisk karakter kan også gjøres gjeldende hvor skatteyter har hatt som intensjon å skaffe seg en positiv fortjeneste, men hvor vedkommende ikke har sett at dette ikke var mulig. I slike tilfeller må man vise forsiktighet, det skal være rom for å prøve og feile. En aktivitet kan ha mulighet for overskudd, men at skatteyter ikke klarer å bringe dette frem. Aktiviteten vil da ikke automatisk miste karakter av å være en virksomhet. Dette gjelder også motsatt, til tross for at en hobby vil kunne gi overskudd, gjør det ikke den automatisk til en næring. De subjektive omstendighetene skal underkastes en objektiv vurdering, noen som i mange tilfeller vil kunne gjøre avgjørelsen komplisert.

Spørsmålet om en aktivitet er egnet til å gi overskudd, herunder skatteyters intensjoner, er elementer i vurderingen av om en aktivitet har økonomisk karakter. For å avgjøre det er et spørsmål hva som er skatteyters subjektive hensikt. Har han ikke til hensikt å skaffe seg en levevei, vil aktiviteten kun i spesielle tilfeller kunne få preg av økonomisk karakter. Er aktiviteten rettet mot økonomisk vinning, vil den i all sak som regel falle inn under økonomisk karakter. Forutsetningen blir da at aktiviteten reelt sett er egnet til å kunne gå med positivt overskudd. Når ligningsmyndighetene avgjør dette, må de vise respekt for de faktiske vurderinger som skatteyter selv har gjort. Men enkelte ganger vil det kunne være åpenbart at aktiviteten ikke er formålstjenlig. Da vil skatteyters intensjoner bli tilsidesatt.

Enkelte hobbyaktiviteter kan i en viss utstrekning være inntektsgivende, dette generere som hovedregel ikke til skatteplikt. Etter FSFIN § 5-15-7 er hovedregelen i første ledd

“Som skattepliktig inntekt regnes ikke avkastning av hobbyvirksomhet.” Her fremkommer det at avkastningen av hobby ikke skal beskattes. Annet ledd stiller opp vilkår mot virksomhetsbegrepet, “Bestemmelsen i første ledd gjelder ikke når inntekten er innvunnet som ledd i virksomhet”. I FSFIN § 5-15-7 første ledd annet punktum finner man den gamle regel om skatteplikts grense på 4 000 kr for salgsinntekter vedrørende salg av hage- og naturprodukter. Denne grensen har stått urørt i flere år. Men det er ikke alltid like selvfølgelig at inntekt fra hobby skal fritas for beskatning. Det har i senere tid kommet flere saker i forbindelse med blant annet pokerspill. Dels vil det være slik at en aktivitet som for enkelte er hobby, vil for andre kunne være en økonomisk virksomhet. Og dels kan noe som startet som en hobby utvikles over tid til å kunne bli en økonomisk virksomhet.

Området for avgrensning av virksomhetsinntekter mot private hobbyinntekter og privatområdet er ikke blitt behandlet i nyere tid. Det er imidlertid et tema som stadig er aktuelt, og hvor nye problemstillinger dukker opp som følge av endringer både i skatte- og avgiftsreglene og samfunnsmessige endringer for øvrig.²¹

4.1.1 Travsport og dyrehold.

Et av de mest omtalte feltene innenfor hobbybegrepet er travsporten. I skattesammenheng reguleres hestesporten av det samme regelverket som ellers vedrørende økonomisk aktivitet. Sammen med avl er disse to feltene to sentrale områder hvor det ofte kan være vanskelig å trekke grensen mellom hobby og virksomhet i skatterettslig forstand. Bakgrunnen for dette kan blant annet være at det som regel ligger betydelige summer innenfor hestesporten. Dermed har det til tider vist seg et press for og i større grad få hestesport lignet som næringsvirksomhet. Det er dermed ikke sagt at dette gjelder for alle, økonomisk profitt vil kunne være en faktor for enkelte.²²

²¹ Berg-Rollnes, Gregar. “Inntekt av virksomhet”. s. 241-244

²² Bolstad, Jon. “Hesteveilederen”. s. 3

4.1.1.1 Vister-dommen

Den første dommen som kom vedrørende travsport var Vister-dommen, Rt.1965 s.1159, hvor spørsmålet var om travsport var virksomhet. Hovedtrekkene i denne sak var at Johan L. Vister drev med trav, og det hadde han gjort i en årrekke. Han hadde en eller to hester som til dels var stallet på Bjerkebanen, hvor han engasjerte kusker. Selv kjørte han på Momarken. Virksomheten gikk i hovedsak med underskudd. Saken gjaldt skatteyers netto travinntekt for 1954, som var 3 995 kroner. Han hadde da drevet sammenhengende travsport siden 1940. Etter 1947, som var året da han solgte gårdsbruket sitt, hadde han som regel hatt en trav om gangen, av og til to. Han kjørte selv løp, og fikk også andre trenere til å kjøre hestene. I årene 1954 til 1960 hadde han overskudd på travaktiviteten i tre år til, på til sammen 7 665 kroner. Samlet underskudd de øvrige årene var 16 652 kroner. For årene 1962 til 1964 var det et underskudd på 10 185 kroner. Det fremkommer at partene var enige i at Vister har drevet denne virksomhet som "hobby", det vil si at motivet ikke var å oppnå økonomisk vinning, og at deltagelsen i travsport også var lite egnet som måte til å oppnå sådan. Men etter dommer Rodes mening er dette ikke avgjørende for at den økonomiske vinning som virksomheten har gitt, ikke skal være gjenstand for beskatning. Videre kommer han med at han ikke kan se at daværende skattelov eller forarbeider gir støtte for noen annen oppfatning, og kan heller ikke se noen grunn til at fordel vunnet ved virksomhet av annen art enn trav, skal veie mindre som skattefundament enn en fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet som har et klart økonomisk formål. Høyesterett fant at det var drevet virksomhet, og stadfestet ligningen.

Da Lagmannsretten drøftet saken viser Vister dommen til at grensen mellom travsport som næring og som hobby har vært oppe hos ligningsmyndighetene i Oslo. Her har ligningsmyndighetene ved vurdering av grensen trukket opp om hesteeieren over en lengre periode gjennomgående har gått med overskudd eller underskudd. Når retten skulle vurdere om Visters overskudd var å regne som skattepliktig inntekt, tok retten utgangspunkt i de begrunnelser som måtte antas å ligge bak hans hobby. Som ellers ved travsporten, blir det på den ene siden gleden ved å ha hest og delta i løp for gleden ved det, og på den andre siden er det håpet om å vinne pengepremier som stimulerer til å drive med trav som setter det hele på spissen. Dersom man ikke var interessert i

pengepremien trav gir, hadde ikke dette vært satt opp.²³ Her ligger mye av kjernen i hvorvidt man skal anse trav som hobby eller virksomhet. Dette er sammenfattet med de sentrale vilkår som må være nevnt for at virksomhet foreligger. Etter Vister-dommen kom en kommentar fra Skattedirektøren i brev av 8.10.1966 (Utvalg 1966/668) hvor kravet om varighet ble berørt. Her skriver han blant annet følgende:

“Når travsporten gjennom lengre tid blir drevet på en slik måte at den etter en objektiv bedømmelse av de konstaterbare fakta får karakteren av en planmessig virksomhet for å få hestene premieplassert, og dette har resultert i økonomisk vinning (overskudd), må travsporten etter Vister -dommen anses som skattepliktig i henhold til § 42/36 første ledd, selv om det ikke er håpet om økonomisk vinning som har vært bestemmende for skatteyteren når han har engasjert seg i slik virksomhet.”

Her fremkommer det at dersom det over tid blir drevet hobby som etter tid vil få virksomhetsbegrep, vil en av faktorene være varighet. Ved vurdering av *aktivitetens omfang* skal det legges vekt på både fysisk og ikke-fysisk aktivitet. Den behøver ikke være utøvet av skatteyter selv, kravet kan være oppfylt selv om man velger å sette bort deler av drift til andre og bare administrere.

Et av de mest sentrale spørsmål i vurderingen av om en hesteaktivitet oppfyller kravet til skattemessig virksomhet er om det foreligger objektiv sannsynlighet for at aktiviteten vil gå med overskudd, også langsiktig. Vurderingsfaktoren blir hvorvidt overskudd vil være mulig over tid. I St.prp. nr.1 (2007-2008) Landbruks- og matdepartementet, under punkt 1.1, heter det om dette at hestehold med rimelig utsikter til å gi økonomisk overskudd skal bli behandlet som næring i skatte- og avgiftsmessig sammenheng. Ved denne vurdering fremholder Finansdepartementet blant annet i brev 30. oktober 2007 at en skal basere seg på den gjeldende materielle lovgivningen og at grensedragningen mellom næring og hobby skal skje etter de samme prinsipper som gjelder i andre bransjer.²⁴ For trav vil det være premiebeløpet som er den sentrale inntekten som er tema for beskatning. Denne typen av inntekt vil i enkelte tilfeller kunne gi positivt overskudd i løpet av et år for et mindretall av hester. I tillegg til pengepremier vil slike hester stige i verdi som avlshester, og salgspotensialet vil stige. Dermed vil slike

²³ Rt.1965 s.1159

²⁴ Bolstad, Jon. “Hesteveilederen”. s. 5

vinnerhester kunne anses som næring. Dette gjelder som man kan se et mindre antall av hester, det største antallet vil falle i gruppen med de med minst netto vinnerpotensiale. De fleste travhester vil dermed i stor grad fremstå som varige underskudds foretak i økonomisk henseende. Selv om man ikke kan si dette for sikkert før hesten kanskje har fått prøvd seg noen år, vil dette som regel være utfallet.

Generelt sier man at en virksomhet anses påbegynt når den inntektsgivende aktiviteten er kommet i gang. Det er ikke et vilkår at aktiviteten har begynt å gi inntekter. Det er heller ikke tilstrekkelig at skattyter bare har påbegynt planlegging av virksomheten.²⁵ For ulike former for hestehold vil derimot seriøse planer og beregning for investeringer og sannsynliggjøring av inntekspotensialer tillegges stor vekt når aktiviteten skal vurderes som skatterettslig virksomhet. Skatteyers planer, foretatte investeringer og innkjøp og utført arbeid vil være forhold som blir konkret vurdert. Hvor lang oppstartperiode som kan aksepteres før overskudd forventes, må også vurderes konkret. For eksempel viser ligningspraksis at det reelle overskudd fra skog måtte vurderes over meget lang sikt, mens det i oppstartet jordbruksdrift normalt kan vurderes over en fire-femårsperiode. Når det gjelder hestehold der inntektene bare, eller hovedsakelig, består av innkjørte pengepremier har Skattedirektoratet tidligere uttalt at det normalt vil hefte så stor usikkerhet ved sannsynligheten for fremtidig overskudd, at det kan være riktig å avvente noen årsresultater før hesteholdet anses å oppfylle vilkårene for å anses som virksomhet.

4.1.1.2 Virksomhetsbegrepet og diverse former for hestehold.

Først spesielt om trav og galopp, og siterer fra Lignings ABC 2009-10 side 638 under Hestesport drevet som virksomhet:

“Om hestehold som har til formål å gi økonomisk overskudd gjennom deltakelse i trav- eller galoppkonkurranser er virksomhet, må vurderes konkret.

Praksis tilsier at det er lite sannsynlig at slik virksomhet vil gi overskudd over tid. For at oppstart av denne type økonomisk aktivitet skal kunne anses som virksomhet, må det

²⁵ Lignings ABC 2010-2011 s. 1416

foreligge dokumentasjon som sannsynliggjør at aktiviteten vil gi overskudd, eksempelvis innkjøpte hesters tidligere prestasjoner eller innkjøpte følls stamtavler.

Dersom det utenfor virksomhet kjøres inn premier i trav eller galopp i løpet av ett år som klart gir hesteeieren overskudd, oppstår spørsmålet om beskatning. Det må da foretas en konkret vurdering av sannsynligheten for at dette ikke er et tilfeldig utslag av heldige omstendigheter, men en indikasjon på at dette vil gi overskudd i et lengre tidsperspektiv. Normalt vil det etter bare ett år med overskudd hefte så stor usikkerhet med hensyn til eventuelle framtidige overskudd, at det kan være riktig å avvente ytterligere ett eller flere årsresultater før hesteholdet anses å oppfylle vilkårene for å anses som virksomhet. Om hvilke momenter som er relevante ved vurderingen, se SKD i Utvalget 2002/901.”

I Utvalgets uttalelse kommer de med en pekepinn om hvordan en skal vurdere om det foreligger virksomhet. Det fremkommer at i en slik vurdering er alle forhold som kan sies å ha betydning for, eller har innvirkning på inntektsmulighetene relevante.

Momenter kan blant annet være om inntektene er vunnet ved en eller flere hester, hestens alder, seriøsiteten ved driften eller opplegg rundt, inntektens størrelse, om inntektene bare består av innkjørte premier eller også kommer fra avl. Dette er alle eksempler og er ikke en uttømmende liste. Generelt er Skattedirektoratet av den oppfatning at dersom inntektene bare, eller hovedsakelig, består av innkjørte premier, vil det normalt hefte så vidt stor usikkerhet ved sannsynligheten for fremtidige overskudd, at det kan være riktig å avvente noen årsresultater før hesteholdet anses å oppfylle vilkårene for å anses som skattemessig næring.

Etter gjeldene rett kan det ikke trekke noe klar grense som setter standarden for hvor mange løp, hvor mange hester en har eller hvor store pengepremiene er før man anser travsporten for hobby eller virksomhet. Vurderingen skal gå på muligheten for at den enkelte aktivitet slik som hver enkelt skatteyder driver den er egnet til å gi overskudd, ikke bare kortsiktig, men også på langsiktig term. Nevner innledningsvis Visterdommen som den ledende dommen innen travsporten, her kom Høyesterett til at den kunne fordelen gikk under skattelovens inntektsbegrep.

4.1.1.3 Relevante dommer

En annen dom av viktighet er fra Lagmannsretten, Utvalg 1999 side 33, Orre dommen, her kom retten under dissens fram til at travgevinster var skattefrie som hobbyinntekter. Dette gjaldt for skatteyers ektefelle. Spørsmålet som her var reist var om de travpremier som hesten Corny Hoff opptjente i 1991 var å anse som skattepliktig virksomhetsinntekter, og dersom dette var tilfellet hvem av ektefellene som hadde innvunnet den økonomiske fordel. I denne saken drev skatteyer travvirksomhet fram til han ble uførepensjonert i 1989. Virksomheten ble gradvis avvirket, og gården ble bortforpaktet til en sønn. I 1990 flyttet skatteyer og hans ektefelle. Redskap og utstyr for travtrenervirksomheten ble igjen på gården. I 1991 besto skatteyers jordbruksinntekter av leieinntekter for gårdsbruket samt utleie av noen stall plasser til hesteeiere som selv sto for pass og stell av sine hester. I 1988 ble travhesten Corny Hoff kjøpt for 50 000 kroner. Hesten var lovende, men den led av “krysslammelse” og kunne tidvis ikke brukes i travløp. Våren 1990 ble hesten overdratt til en venn med sikte på avl. I tråd med vanlig praksis innen hestesporten ble det ikke satt opp skriftlig kjøpekontrakt eller gitt kvittering for betaling for hesten. I DNTs register sto fortsatt skatteyer som trener for hesten. Han hadde derfor rett til å melde hesten på løp, og hadde førsterett til å være kusk ved løp og rett til kuskgodtgjørelsen, normalt 10 % av innkjørte premier.

I juni 1991 kjøpte ektefellen hesten, angivelig for å unngå slakt, og etter 7 måneder ble den solgt igjen. I 1991 kjørte den inn 383 297 kroner i travpremier på 11 løp fra juni til november. Skatteyer kjørte i alt 70 løp med forskjellige hester i denne perioden, og var trener for fem hester. Ektefellen orienterte om travinntekten som merknad til sin selvangivelse for 1991. Skatteyer oppførte 10 % av premiene i sin næringsoppgave for jordbruk. Ved ligningen ble hestevirksomheten ansett som næring, og travpremier ble beskattet på skatteyers hånd.

Retten påpekte her at det ikke stilles strenge krav til aktivitetens varighet og omfang. Under vurderingen ble det tatt stilling til om aktiviteten kunne ses som en videreføring av den virksomhet som skatteyer tidligere hadde drevet i flere år. Flertallet fant at skatteyer nedla virksomheten som travtrener og innehaver av stallvirksomheten høsten 1989. Mens mindretallets oppfatning var at Ben Orre vært Corny Hoffes reelle eier fra han kjøpte den i 1988 og til den ble solgt til utenlandske kjøpere i januar 1992. Etter

mindretallets oppfatning var hesten et driftsmiddel i Orres næringsvirksomhet, og de premieinntektene som den kjørte inn, skulle være skattepliktige etter skattelovens § 42 første ledd. Mindretallet mente altså at kriteriene til aktivitetens omfang og varighet var innfridd da virksomheten i deres øyne ikke hadde lagt ned. Men etter flertallet ble travinntektene fra 1991 skattefrie som hobbyinntekt for skatteyster. Ektefellens forhold var ikke gjenstand for prøving. Retten konstaterte derimot at hennes eierskap til en travhest ikke var nok som grunnlag for å oppfylle virksomhetsbegrepet, og dermed gi grunnlag for beskatning. Konklusjon i forhold til ektefellen er neppe holdbar. Her var fakta at det var en aktivitet som varte i 7 måneder, hesten deltok i at større antall løp og kjørte inn betydelige premiesummer. Som retten selv påpekte stiller de ikke strenge krav for å oppfylle kravene til varighet og omfang. I dette tilfellet og sett på denne bakgrunn er det underlig at retten ikke fant at kravene til omfang og varighet var oppfylt.²⁶ De to andre kravene som egnet til å gi overskudd, og drevet for egen regning eller noen som kan likestilles med ham, nevnes. Om kravet til økonomisk karakter viser de kun til at det sentrale er at aktiviteten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd på noe lengre sikt fra Norsk kommentert lovsamling 1996 bind 1 side 234 med videre henvisninger, og noe mer går ikke retten inn på noen av de nevnte vilkår. Det kan neppe være tvil om at aktiviteten var egnet til å gi overskudd. Ektefellen betalte bare litt mer enn slakteverdi for hesten, hun hadde tilgang på nødvendig utstyr og trener og ikke minst god kunnskap gjennom sin mann. Det skulle svært lite til for at investeringen skulle bli lønnsom. Om hun subjektivt sett hadde et annet motiv for kjøpet av hesten skal det etter Vister-dommen ikke spille noen rolle. Det avgjørende er at hun faktisk satte hesten i en økonomisk virksomhet. Retten konstaterte at skatteyers virksomhet som travtrener opphørte i 1989. Den vurderingen som retten gjorde i dette tilfellet, kan ikke sies å være i samsvar med forvaltningspraksis og rettspraksis for øvrig når det gjelder opphør av virksomhet. Rettens vurderings skiller seg fra eksempelvis Rt. 2003 s. 293 Skålevik Eiendomsselskap. Her var spørsmålet hvorvidt selskapet skulle anses for å ha drevet virksomhet sammenhengende for å kunne kreve fradrag for tidligere underskudd. Høyesterett kom her til at de anså virksomhet for å foreligge til tross for at det utad så avvirket ut. Til tross for lite aktivitet, var aktiviteten til stede. Høyesterett stilte da ikke strengt krav for at vilkåret til økonomisk aktivitet var til stede.

²⁶Berg-Rollnes, Gregar. "Inntekt av virksomhet" s. 256

I Orre-dommen trappet skatteyter kraftig ned aktiviteten og tok en pause, men han fortsatte i en viss grad. Videre hadde han tilgang på nødvendig utstyr og hadde en ikke ubetydelig inntekt som følge av dette. Til tross for at man legger til grunn av ektefellen var eier av hesten i den aktuelle perioden. Orre-dommen kan ut i fra dette vise seg å ha svakheter, og man kan stille spørsmål hvilken vekt en slik dom vil kunne ha. Viser også at ved bedømmelse av avgjørelsen av hvorvidt det foreligger virksomhet, vil bero på et skjønsspørsmål.

Flere saker har vært oppe til avgjørelse i domstolene vedrørende travsport. Frostating lagmannsrett, Utv. 2002 s. 1413, behandlet et tilfelle hvor avl og travsport ble ansett som en integrert virksomhet for skatteyter. Her hadde skatteyter gjort en levevei av hobbyen sin. Her drev han både med avl og trav, og retten fant at det var slik nær sammenheng mellom aktivitetene at de måtte vurderes under ett. Dommen må også kunne oppfattes slik at travvirksomhet isolert sett kunne anses som virksomhet. Retten gikk i denne saken inn på spørsmålet om hvorvidt inntekter som i vesentlig grad er resultat av tilfeldigheter kan anses som virksomhetsinntekter. Det ble da referert til lottointekter, da denne aktiviteten normalt vil mest sannsynlig lede til tap, det ligger i dens natur. Da det vil være en tilfeldig vinner, og dersom man skulle vinne vil slik inntekt ikke anses som virksomhetsinntekt. Dersom spillet er av en slik art at den ene vinner det som den andre taper, som man finner eksempelvis i poker, vil det ikke være en tilfeldighet hvem som er vinner eller taper. Det er dermed mulig å drive en slik aktivitet på profesjonelt nivå, og da havne inn under virksomhetsbegrepet. Når det gjelder travløp og idrettskonkurranse, er det på samme måte fullt mulig å drive slik aktivitet på profesjonelt nivå. Å vurdere aktivitetens økonomiske karakter hvor det er innslag av tilfeldigheter, kan være nokså problematisk. Dette illustreres godt i denne saken, hvor retten til tross for store inntekter over en årrekke uttrykker sin tvil. Igjen ser vi dette rettens oppgave med å vurdere og sette standard vedrørende skjønnsutøvelsen.

Et annet eksempel som var oppe i Eidsivating lagmannsrett om trav og avl i Utvalget 1991 side 1388. Spørsmålet som her ble reist var om aktiviteten var egnet til å kunne gi overskudd. Retten viste da til premissene i Ringnes-dommen. Retten påpekte her at mulighetene til å gjøre fortjeneste på løp var nokså beskjedne og knyttet til et lite antall hester, og anså at travløp isolert sett ikke kan anses som næringsvirksomhet.

Muligheten til å drive virksomhet med oppdrett ble ansett som noe bedre. Retten tok i

betraktning at det ikke var utsikt for fremtidig fortjeneste, og fant at aktiviteten måtte anses som hobby.²⁷

4.1.1.4 Avl og oppdrett

Avl og oppdrett drevet i tilknytning til jordbruksvirksomhet, eksempelvis ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsakelig for egenprodusert for, anses som en del av jordbruket. I tillegg kan omsetning inntil 30 000 kroner fra annen virksomhet tas med i jordbrukets virksomhet. Avl og oppdrett anses som en selvstendig virksomhet dersom de vanlige kravene om varighet og omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skatteytters regning og risiko er oppfylt. Samtidig må det drives i tilstrekkelig stor utstrekning og uten noen særlig tilknytning til jordbruket. Om man driver avl og oppdrett på et vanlig jordbruk, vil dette svært sjeldent bli ansett som selvstendig næring. Der skatteyster hevder at hester er innkjøpt med tanke på avl og oppdrett for å drive virksomhet, må det legges frem realistiske planer og sannsynliggjøring for at oppdrettet vil gi overskudd i de tilfeller der det kan være spørsmål om hovedårsaken til anskaffelsen er privat interesse eller hobbyhest. Dersom driften av avl og oppdrett drevet i tilknytning til gårdsbruk går med underskudd og ikke viser utsikter til bedre lønnsomhet, må denne driften skilles ut som ikke-økonomisk aktivitet. Det foreligger en rekke dommer vedrørende avl og oppdrett, nærmere om dette.²⁸

Om man ser hen til tre dommer fra ulike lavere instanser, Utvalg 1992 side 92, Utvalg 1996 side 694 og Utvalg 1998 side 341, kan vi se felles for alle tre dommene at retten kommer til at virksomhet ikke foreligger og at de dermed ikke kan kreve fradrag i annen inntekt. I alle sakene var det avgjørende vilkåret mulighet for at driften kunne gå med overskudd som ble avgjørende. Om vi ser nærmere på Utvalget 1992 side 92 viser begge parter her til ulik rettspraksis. Seberg, som er oppdretter viser her til Eidsivating lagmannsretts dom av 11. januar 1982, inntatt i Utvalg 1982 side 64 og 65. Nederst på side 64 uttaler lagmannsretten: "Etter lagmannsrettens mening skal det nokså meget til før man kan slå fast at oppdrett og salg av galopphester ikke har noen økonomisk karakter, eller endog ligger helt utenfor det området som er egnet til å gi overskudd". Sola kommune, som andre part, har blant annet vist til Eidsvoll herredsretts dom av 13.

²⁷ Gregar Berg-Rollnes "Inntekt av virksomhet" s. 259

²⁸ Bolstad, Jon. "Hesteveilederen". s. 10

februar 1989 inntatt i Utvalg 1989 side 353 følgende, samt Eidsivating lagmannsretts dom i samme sak, etter anke, avsagt 6. august 1991.

I saken fra 1982 som Sedberg har vist til fikk skattyteren medhold i at hans virksomhet med oppdrett av galopphester var å anse som næring eller virksomhet i skattelovens forstand. I saken som Sola kommune har vist til fikk ikke skattyteren medhold. Saksforholdet i disse sakene er ganske likt med det som her behandles, men som alltid er forholdene ikke identiske. Saken som Sedberg har vist til er nok mest i overensstemmelse med den saken retten her behandler. Retten finner det uansett unødvendig å gå dypt inn i disse avgjørelsene for å vurdere hvilken betydning de har for denne konkrete saken. Ethvert saksforhold er forskjellig fra andre og det må foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Dette kan også illustreres ved å vise til en uttalelse fra lagmannsretten i saken som Sedberg har vist til. Lagmannsretten sier her, midt i nest siste avsnitt på side 64 i Utvalget.: “Steen har opplyst at han er enig i at så lenge han drev med en eller noen få hester, var det naturlig å se på virksomheten som en hobby. Lagmannsretten deler dette synspunkt.” Denne uttalelsen viser altså hvor konkret vurderingen ofte vil være.²⁹ Det retten i nevnte tilfeller viser er som innledningsvis nevnt, at skjønnnet vil være avgjørende i hver konkrete sak. I de fleste tilfeller innen trav vil det avgjørende spørsmålet være om det siste vilkåret vedrørende den økonomiske delen, hvorvidt aktiviteten er egnet til å kunne gå med overskudd. Her er det ikke skatteyers subjektive motivering som er avgjørende, det må vurderes om driften objektivt er egnet til å kunne gi et økonomisk overskudd.

4.1.2 Jord- og skogbruksvirksomhet

Som generelt utgangspunkt gjelder at jordbruksvirksomhet er virksomhet som ved bruk av jorda eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Jordbruksvirksomhet omfatter således all vanlig plante-, grønnsak- og fruktdyrking og husdyrhold, inkludert avl og oppdrett som er knyttet til jordbruksvirksomheten, når denne har til formål å

²⁹ Utvalget 1992 side 92

produsere og omsette egne produkter. Skogbruk som skal lignes særskilt, anses imidlertid ikke som jordbruk.³⁰

Det er gitt en del særskilte skatteregler som omhandler jord- og skogbruksvirksomhet.

Blant annet skal jord- og skogbruk vurderes samlet når det skal avgjøres om det foreligger virksomhet, dette kom fram i Kiøning dommen, Rt. 1995 s. 1422. Det er som ved andre aktiviteter, de fire generelle vilkårene som foreligger for å avgjøre om det er virksomhet eller hobbyaktivitet.³¹ For skogbruk har vi regler om gjennomsnittlig ligning etter skatteloven § 14-81. Disse reglene dreier seg om periodisering av inntekt, og har ingenting med spørsmålet om driften skal anses som virksomhet eller ikke å gjøre. Derimot fører dette til at skogbruk må vurderes på et mer langsiktig grunnlag, med henblikk på kravene til aktivitetens økonomisk karakter, omfang og varighet. Det settes med bakgrunn av dette ingen krav til aktivitetens omfang det enkelte år.

Videre har vi en særskilt regel om jordbruksfradrag i skatteloven § 8-1 femte ledd. For å kunne anvende seg av spesielle skatteregler for jordbruk må man konstatere jordbruksvirksomhet. For å kunne benytte seg av jordbruksfradraget forutsetter dette at man driver jordbruk i over halvparten av inntektsåret. Videre er det en forutsetning at virksomheten går ut på egne produserte produkter. Men det er ingen forutsetning at skatteyteren selv står for all produksjonen. Finansdepartementet har i forskrift FSFIN § 8-1-11 definert jord- og hagebruk slik;

“Virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller for”.

Under jordbruk faller det inn flere undergrupper som plante-, frukt- og grønnsaksdyrking og husdyrhold, herunder allerede nevnte avl og oppdrett av blant annet hest. For at oppdrett skal anses som en del av jordbruket må den være knyttet til jordbruket og ha til formål å produsere og omsette egne produkter. Eksempelvis salg av hest. Denne grensedragningen vedrørende oppdrett var oppe i Høyesterett, Rt. 2008 s. 145 Hammer mfl. Her dreide det seg om forsøk på oppdrett av struts som måtte avvikles. Oppdrett av struts for kjøttproduksjon kan i følge retten sammenlignes med

³⁰ Lignings ABC 2011 s. 651

³¹ Avhandlingens punkt 2. “Virksomhetsbegrepet”

ordinær kjøttproduksjon i landbruket. Slakting, foredling og markedsføring er derimot aktiviteter som normalt ikke anses som tradisjonelt jordbruk.

Jakt, fiske, dyrking og avl er for mange meningsfulle hobbyaktiviteter. Mulighetene for å kunne skaffe seg inntekter på disse hobbyene er mange ganger til stede. I dag kan globaliseringen av markedene blant annet gi nye muligheter, en fritidsaktivitet kan dermed ende opp som en næringsvirksomhet. Hvor grensene så går for næringsvirksomhet og hobbyaktivitet innenfor dette område, hvor aktiv næringsutøvelse i en viss utstrekning også er basert på offentlige overføringer er usikkert.³²

4.1.2.1 Relevante dommer

Den allerede nevnte Ringnes dommen, Rt. 1985 s. 319, er en sentral dom innenfor emnet jord- og skogbruksvirksomhet. Her avgjorde retten hvordan man skulle stille seg til kravet om virksomhetens økonomisk karakter. Høyesterett formulerte seg slik:

“Det sentrale virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne sak fremstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. Det er videre ikke holdepunkter for å legge annet virksomhetsbegrepet til grunn i forbindelse med drift av jordbrukseiendom enn når det gjelder annen aktivitet av økonomisk karakter.”

I denne saken ble ikke eiendommens karakter gitt noe avgjørende betydning, for her var det ikke noe tvil om at det dreide seg om jordbrukseiendom. Her drev Ringnes gården ved leid hjelp, og retten kom uten tvil til at gården ikke kom til å gå med overskudd med fortsatt leid hjelp. Høyesterett fastslo at det var skatteytters *“drift etter det generelle opplegg som forelå som må legges til grunn ved bedømmelse av muligheten for å få overskudd”*. Her kom retten til at det ikke forelå noen grunner til å tro at driften kom til å endre seg, og dermed kunne gå med overskudd. På bakgrunn av manglende overskudd falt retten på at det ikke forelå virksomhet, og dermed kunne heller ikke Ringenes kreve underskuddet fra gården i sine øvrige inntekter.

³² Berg-Rollnes, Gregar. *“Inntekt av virksomhet”* s. 247

I Kiøning dommen, Rt. 1995 s. 1422, var det spørsmål om underskuddet som forelå i jordbruket kunne trekkes fra i inntektene fra skogbruket. Det dreide seg her om et gårdsbruk som drev med kombinert virksomhet, men drev hovedsakelig med skogdrift. Ved ligningen ble det lagt for grunn at det ikke forelå virksomhet for jordbruket isolert sett lengre. Jordbruksdelen kunne derfor ikke generere noe underskudd som kunne fradras i skogbruksinntekten. Høyesterett kom imidlertid fram til at dersom det drives jordbruks- og skogbruksaktivitet må det ses under ett når man driver kombinert virksomhet. I forhold til skattelovens inntekts- og fradragregler ble dette sett på som mest naturlig:

“ . . . å anse driften av jord- og skogbruket som et samlet hele, ikke som to forskjellige næringer. Kiøning drev det som i utgangspunktet var et vanlig gårdsbruk, men hvor skogbruket etter hvert dominerte. Det var samme eier som forestod driften, hans kapital som finansierte den, og det ble benyttet til dels samme driftsbygninger og maskiner. En slik kombinasjonsdrift er vanlig i landbruket.

Ut fra et slikt integrasjonssynspunkt må man se på det som kan betegnes som jordbruksdelen, blir en utgift som kan trekkes fra i den samlede inntekt”.

Gjennom denne dommen har Høyesterett slått fast at på gårdsbruk der jordbruksaktiviteten alene ikke har et slikt omfang at den kan anses som næringsvirksomhet i skattelovens forstand, kan jord- og skogbruk, dersom visse vilkår er oppfylt, ses under ett som én næring. Dette har den følge at underskudd i jordbruksvirksomheten vil kunne komme til fradrag i skogbruksinntekten eller annen inntekt.³³

Omstendighetene i denne dommen ble ansett for å være helt annerledes enn i Ringnes dommen. Ringnes dommen var en avgjørelse om hvorvidt Ringnes hadde gården som hobbyaktivitet, mens i denne saken hadde Kiøning jord- og skogdrift som levevei:

“Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skatteyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve å feile, og det blir ikke det samme rom for vurdering fra ligningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være

³³ Utvalget 1999 s. 1560

egnet til å gi overskudd. Resultatet vil først bli klarlagt etter adskillige år. Viser det seg å gå dårlig, må det ventes at skatteyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette. Det kan ikke være noe i veien for at skatteyterens vurdering av lønnsomheten skjer i et ganske langsiktig perspektiv, som tilfellet vil måtte være med juletreproduksjon.”

I denne saken kom de altså fram til Kiøning hadde et økonomisk formål med driften. Kiøning hadde et ønske om å skaffe seg et levebrød, og hadde et mål om fremtidig overskudd på driften. Det var her saken i det vesentlige skilte seg fra Ringnes dommen, da han ikke hadde noen forutsetninger om å drive gården for å få økonomisk avkastning. Igjen blir vurderingen av de enkelte vilkårene satt opp av rettspraksis vurdert konkret i hvert tilfelle.

Det vi ser som går igjen innenfor jord- og skogbruk, er som på andre hobbyaktiviteter, muligheten til å drive med et økonomisk overskudd. Men det spesielle med Kiøning dommen er at vi kan se en rettsutvikling med henblikk på muligheten for å gå med overskudd. Her gis det en klar nyansering i forhold til ligningsmyndighetenes overprøving av skatteyters vurdering om det aktiviteten kan gi overskudd. Det kan ses i lys av rettsutviklingen som vi nå også ser i nyere tid for muligheter med negativt resultat i startfasen av nyetablering av næringsvirksomhet.³⁴

Dette viser seg blant annet i en dom fra Eidsivating Lagmannsrett fra 1997, LE 1996 side 725. Dommen her baserer seg på Kiøning dommen som kombinasjons drift, og krever fradrag for underskudd i jordbruket i inntektene fra skogbruket. Lagmannsretten kom her til at Holm hadde krav på fradraget som han krevde, mye av dette kom på bakgrunn av uttalelser fra Ringnes saken og Kiøning saken. Fakta i denne saken skilte seg fra Kiøning saken da Holm hadde fulltidsstilling som politi. Men retten finner på tross av dette at saken skiller seg fra Ringnes dommen på det objektive grunnlag. Først stadfester dommen at aktiviteten innfrir både med hensyn til varighet og omfang, videre også for egen regning og til sist at han subjektivt har ment driften som en økonomisk ressurs, og ikke som hobbyvirksomhet på bakgrunn av omfanget. Retten påpeker at for å bedømme hvorvidt driften kan gi et økonomisk overskudd objektivt sett må vurderingen skje i et visst tidsperspektiv. De kommer da at på sikt vil den integrerte

³⁴ Berg-Rollnes, Gregar. “Inntekt fra virksomhet” s. 250

driften være egnet til å gå med overskudd. Videre kan man lese ut fra Holm anførsler at det ved jord- og skogbruk ikke stilles sammen krav til eierlønn og kapitalavkastning som ved andre virksomheter. De hevder videre at det må legges en langsiktig målestokk til grunn.

Det vi kan se ut fra aktiviteten jordbruk som gjenganger fra rettspraksisen, er innstillingen for å bruke skjønnet vidt, i forhold til når økonomisk overskudd kan påventes. Det gis rom for prøving og feiling innen jordbruket, og tidsperspektivet på så høyt som opptil 10 år går igjen i ulike dommer. Retten bemerker også i Kiøning dommen at det vil være naturlig at drift av jordbrukseiendom av forskjellige grunner kan svinge betydelig. Dermed kan det virke som at det kreves mindre økonomisk for å si at virksomhet foreligger, om man ser i forhold til hobbyaktivitet i jordbruket.

4.1.3 Pengespill

Pengespill er i de fleste tilfeller spill hvor det spilles om penger. Det spilles slik at spillerne satser et bestemt beløp til en pott for å kunne være med å spille og får utbetalt etter om man vinner eller ikke.³⁵ Pengespill går inn under skatteloven § 5-50, som omhandler den skattemessige behandlingen av enkelte tilfeldige inntekter og gevinster. Bestemmelsen deles inn i tre hovedgrupper av gevinster. Først og fremst har vi inntekter og gevinster som er helt skattefrie, typisk gevinster fra Norsk Tipping. Den andre gruppen er inntekter og gevinster som er skattefrie inntil kroner 10 000. Den siste er inntekter og gevinster som er skattepliktige fullt ut.

Inntekt eller gevinst som har en nær sammenheng med skatteyters utdanning, arbeid eller virksomhet vil være skattepliktig etter skattelovens § 5-1 første ledd som inntekt vunnet ved arbeid eller virksomhet. Dette vil gjelde selv om gevinsten har et preg av tilfeldighet over seg. Videre har skatteloven enkelte regler om skattefritak for visse inntekter og gevinster som har et tilfeldig preg over seg. Herunder finner man skattefritak for visse naturalytelser, under dette går for eksempel inntekt av hobbyvirksomhet.

³⁵ Wikipedia søkeord "pengespill".

Tilfeldige gevinster ved spill, konkurranser, lotteri og lignende anses som skattefrie, dette er under forutsetning av at gevinsten ikke overstiger kroner 10 000. Skattefritaket gjelder og i de tilfeller hvor en skatteyter mottar flere gevinster som hver har en verdi på under 10 000 kroner. Er gevinsten høyere, er den skattepliktig i sin helhet, dette er under forutsetning av at gevinsten ikke er skattefri etter andre bestemmelser. Kravet om beskatning på gevinstbeløp på over 10 000 kroner gjelder også i tilfeller hvor flere spillere skal dele gevinsten, slik at summen på hver enkelt spiller vil ende opp med å være mindre.³⁶ Altså er det summen som vil være den avgjørende faktoren.

4.1.3.1 Særlig om pyramidespill

I et pyramidespill vil det være tilførsel av kapital utelukkende eller i hovedsak knyttet til verving av flere deltakere. Hver deltaker må da betale en inngangsbillett for å kunne delta i spillet, og personen som verver den nye deltakeren blir belønnet med en prosentandel av det innbetalte beløpet. I mange tilfeller fordeles også provisjoner på høyere nivå. For at et slikt system skal lykkes kreves det en kontinuerlig vekst av nye medlemmer, derav navnet «pyramidespill», fordi hvert nivå må være større enn det forrige.³⁷

Inntekter fra deltagelse i pyramidespill kan være skattepliktig inntekt i henhold til ulike paragrafer i skatteloven. Først og fremst kan det være fordel som enten kan være vunnet ved virksomhet, arbeid eller kapital etter skatteloven § 5-1 første ledd. Videre har vi tilfeldige inntekter og gevinster som kan være skattepliktig etter skatteloven § 5-50. Til sist kommer gevinst ved realisasjon av formuesobjekter, se skatteloven § 5-1 annet ledd og skatteloven § 5-30 annet ledd. Hvilken hjemmel som vil være aktuelt for hver enkelt skatteyter må vurderes i hvert i enkelt tilfelle, og for hver enkelt inntekt.

Etter lov av 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. (lotteriloven) § 16 er det forbudt å opprette, drive, delta i eller utbre pyramidespill eller lignende systemer. Forbudet omfatter ethvert system der det ytes vederlag for å få muligheten til å oppnå inntekter som bare følger av at andre verves til pyramidespillet mv. Videre omfatter forbudet

³⁶ Lignings ABC 2011 Tilfeldige inntekter/gevinst

³⁷ Wikipedia søkeord "pyramidespill"

pyramidelignende omsetningssystem der det ytes vederlag for å få mulighet til å oppnå inntekter som særlig skyldes at andre verves til systemet, og ikke salg eller forbruk av varer, tjenester eller andre ytelser. Om opprettelse eller deltakelse i pyramideorganisasjoner er i strid med lotteriloven går inn under lotterimyndighetenes virksomhetsfelt. Dette forbudet har ikke direkte innvirkning på skatteplikten for formue og inntekt som en skatteyter eventuelt kan få som avkastning på pyramidespillet. En inntekt innvunnet i en ellers lovlig inntektsgivende aktivitet, vil som hovedregel være skattepliktig selv aktiviteten er ulovlig som pyramide. Denne regelen gjelder selv om det foreligger en mulighet for at inntekten helt eller delvis kan blir inndratt.³⁸

En av de meste omtalte sakene vedrørende pyramidespill var WGI, eller World Games inc. WGI hadde sin storhetstid på begynnelsen av 2000-tallet og opplevde også stor vervesuksess i Norge. I 2004 kollapset hele selskapet og utløste medlemsflukt. Over 220.000 nordmenn hadde da blitt vervet, og de aller fleste av disse tapte store pengebeløp.³⁹

World Games Inc var et Multi Level Marketing selskap. Det innebar at inntekter ble generert ut i fra hva som ble skapt i flere ledd under den aktuelle deltaker eller skatteyter. Inntektene fra deltagelse i WGI ble skrevet fra medlemmenes egen deltagelse i forskjellige spill, og fra provisjon av verving og vervedes aktivitet, og tilsvarende fra andre “underliggende” medlemmer. I 2004 gjorde Nordland fylkesskattekontor og Indre Helgeland ligningskontor et omfattende arbeid for å kartlegge inntektene fra deltagelse i WGI. Ut fra opplysninger som da framkom vurderte Skattedirektoratet skatteplikt for hver enkelt deltaker i WGI. Nordland fylkesskattekontor opplyste at inntektene fra WGI fremkom som provisjoner, spille og lotterigevinster, aksjegevinster, Casino og – spill gevinster eller pay2-debebetkort.

Inntekter fra deltagelse i WGI kan være skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet eller som tilfeldig inntekt. Eller det kan være skattefritt som hobbyinntekt. Hvorvidt aktiviteten faller innenfor skattehjemmelene eller hører inn under skattefritak blir en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Dersom man kommer til at det foreligger

³⁸ Lignings ABC 2011 s.1196

³⁹ Wikipedia.no, søkeord “WGI”

skattepliktig inntekt, resulterer dette i ulike rettigheter i forhold til fradrag for ervervet inntekt.

Inntekt av hobby er som tidligere nevnt hovedregelen at eventuelt overskudd her er skattefritt. Dette gjelder for pyramidespill som annen hobby. Her vil skatteyters aktivitet som regel gå ut på å forbruke økonomiske verdier i motsetning til der fordelene skriver seg fra arbeidet. Her kommer de generelle vilkårene for om når virksomhet foreligger på bane. Men selv om man kommer til at medlemsverving anses som hobbyvirksomhet, vil eventuelle tilfeldige gevinster fortsatt være skattepliktig etter skatteloven § 5-50.⁴⁰

I enkelte tilfeller vil det reises spørsmål om oppnådd gevinst vil måtte ses på som inntekt i virksomhet. Inntekten vil i slike tilfeller være skattepliktig fordel vunnet ved virksomhet etter skatteloven § 5-1. For at inntekt skal kunne beskattes som fordel vunnet ved virksomhet, må skatteyter utøve en aktivitet av økonomisk karakter som objektivt sett er egnet til å gi overskudd. Dette blir hovedspørsmålet innenfor pyramidespill.

4.1.3.2 Særlig om poker

Dersom man oppnår gevinst ved pokerspill utenfor virksomhet er regelen at det skal beskattes som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50. I noen spesielle tilfeller vil gevinsten kunne anses som vunnet ved virksomhet, se skatteloven § 5-1 første ledd og skatteloven § 5-30.

Dersom pokerspilleren deltar i en turnering spilles det med chips. Chips er kasinosjetonger som er brikker med spesielle symboler som representerer et fast beløp penger. I spillindustrien er de mer generelt referert til som sjekker, forskjellen er at en "chip" settes til en viss verdi, slik at de som brukes for et rulettspill kontra en "sjekk" som er bærer av en bestemt verdi og kan veksles inn for penger. Dette spillet i en turnering pågår inntil en spiller sitter igjen med alle chipsene. Her blir deltakerne premiert etter hvilken plass de får i turneringen. Skulle man sitte igjen med en premie på over 10 000 kroner per turnering vil dette være skattepliktig inntekt.

⁴⁰ Utvalget 2005 side 842

En annen form for pokerspill er cashgame, dette er et enkeltspill hvor det spilles en hånd om en pott. Spilleren med best gjenværende pokerhånd vinner potten. Ved cashgame på internett kan spilleren delta i flere spill på en gang. Beløpsgrensen på 10 000 kroner gjelder i forhold til hver enkelt pott.⁴¹ Skattedirektoratet legger til grunn at beløp over grensen er skattepliktig.

Skattedirektoratet har tidligere uttalt at gevinst ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50. De vil si at de fleste pokerspillere vil falle inn under denne gruppen av skatteyttere. Da vil de tidligere nevnte regler gjelde for disse spillerne. Skattedirektoratet kan ikke i spesielle tilfeller utelukke at gevinsten vil kunne reise spørsmål om spilleren driver virksomhet etter skatteloven § 5-30. Dette unntaket vil blant annet gjelde pokerproffene som har dette som jobb. Da sier skattemyndighetene at poker for dem er en virksomhet. Overskuddet av virksomheten skal beskattes uavhengig av om enkeltgevinstene er på over eller under 10.000 kroner.⁴²

For at pokerspilling skal anses som virksomhet skal følgende betingelser, som på alle felt, være oppfylt. For det første må pokerspillingen ha en viss varighet. For det andre må pokerspillingen ha et visst omfang. Videre må pokerspillingen være egnet til å gi overskudd. Og til sist må pokerspillingen drives for spillerens egen regning og risiko.

Her finnes det rom for å kunne utvise skjønn. Man vil nok kunne finne enkelte pokerspillere i Norge som er i en gråson, selv om langt av de fleste av spillerne er rene pokeramatører. Noen vil også klart befinne seg i proffsjiktet, og har dermed dette som levebrød.

Jostein Lien som er spesialrevisor i Skatt Nord har uttalt seg om hva de betrakter som næringsvirksomhet: Hvis aktiviteten har pågått over lang tid, og de har levd utelukkende av pokerspill, så mener vi det er næringsvirksomhet.⁴³

Ut fra dette vil det være nærliggende å tro at dersom du driver med det ved siden av annen jobb, vil man falle utenfor. Men så enkelt kan det nok ikke gjøres. Selv om vi ikke kan se til noen rettsavgjørelser som retter seg konkret mot pengespill, må man som

⁴¹ Lignings ABC 2011 s. 1147

⁴² Utvalget 2006 s.495

⁴³ Pokerskatt.com

ved avgjørelsen avgjøre hvert enkelt av punktene for å se om man kommer innenfor hobby eller virksomhetsbegrepet. Det at man har en fulltidsjobb ved siden av kan være en faktor, men ikke en avgjørende. Skulle man ikke fylle et av vilkårene vil avkastningen ikke regnes skattepliktig virksomhet, jamfør FSFIN § 5-15-7. Men skulle man komme til at pokerspillingen går under næringsvirksomhet, er det viktig å huske på at pådratte utgifter er fradragsberettiget. Da skatteetaten gikk i sømmen i 2009 fant de av 150 pokerspillere at 70 til 80 spillere hadde spilt i så stort omfang at de anså de for å drive næring. Dette resulterte i en skatteregning på minst 1 million hver.⁴⁴

Når man leser ulike medier kan det virke som om problemet vedrørende hvorvidt man skal betale skatt på pokergevinster er avtagende, at spillerne er mere opplyst. Dette kan komme av at skattedirektoratet har satt mere klare grenser for skatteyterne vedrørende pokerspill.

4.1.4 Idrettsutøvere

Idrettsutøvelse må på samme måte som andre hobbyaktiviteter avgjøres etter de alminnelige regler for når virksomhet foreligger. Tradisjonelt sett har det det ikke vært vanlig å regne amatøriddrett som “arbeid eller virksomhet” etter skattelovens § 5-1. Begrunnelsen for dette var at amatøriddrett ble drevet som hobby, der det økonomiske siktepunktet og utbyttet var begrenset. De siste 20 årene har det derimot skjedd en utvikling på dette feltet. Toppidrettsutøvere mottar nå større økonomiske fordeler av sin idrettsutøvelse, og stadig mer i form av pengepremier eller ytelser. Innenfor lagidretten er det vanlig å motta lønn fra klubben man står i, og da vil denne lønnsutbetalingen uten tvil være skattepliktig.

Det springende punkt for skatteplikt for ikke-ansatte idrettsutøvere er om fordel oppnådd ved idrettsutøvelse skal anses som inntekt vunnet ved økonomisk virksomhet, eller som avkastning av hobbyvirksomhet. Skattefri hobbyvirksomhet særkjennes skatterettslig ved at selve aktiviteten er formålet med virksomheten og ikke et eventuelt økonomisk overskudd. Det vil være i denne sonen vi finner de fleste idrettsutøvere. Og her vil hobbyen som regel medføre større utgifter enn inntekter. Det som vil avgjøre

⁴⁴ Skattebetaleren.no

hvorvidt en idrettsutøver driver hobby eller virksomhet er etter hovedregelen i praksis når utøveren har et vedvarende økonomisk overskudd av en viss størrelse orden. For toppidrettsutøvere vil det som regel være lett å se at de faller inn under skattepliktig inntekt. Mens for utøvere som selv dekker alle eller en del av sine idrettsutgifter, vil spørsmålet måtte avgjøres ved å se om idrettsaktiviteten samlet gir overskudd. Oppnås det økonomiske overskudd over flere år som ikke er bagatellmessige, må det anses å foreligge skatteplikt. Skulle en utøver ha kontraktsfestet rett med for eksempel idrettslaget han står i, om at han skal få økonomiske fordeler dersom han når visse resultater, må det antas å foreligge skatteplikt selv om netto overskudd er beskjedent. Skattedirektoratet har vært tilbakeholden vedrørende skattlegging av amatør-idrettsutøvere, mens profesjonelle idrettsutøvere har blitt skattlagt for netto fortjeneste. Dette er etter egne anbefalinger vist til i Lignings-ABC.⁴⁵

4.1.4.1 Idrettsutøvere som driver virksomhet

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, vil være skattepliktig for alle fordeler som er vunnet ved idretten. Dette innebærer alt fra kontante penger, andre premier og til overgangssummer. Skatteleggingen skal foretas uansett hvem som har ytt fordelene, om det er et idrettslag, firmaer eller privatpersoner, når ytelsen må anses oppnådd på grunn av idrettsutøvelsen.

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, gis som vanlig praksis fradrag for kostnader som er pådratt i forbindelse med den inntekt som blir skattlagt. En del idrettsutøvere vil i henhold til sin kontrakt vanligvis få dekket alle sine kostnader av klubben, som for eksempel treningsutstyr, reise og diett. Hvis det kreves fradrag for kostnader, og det sås tvil om disse er blitt dekket av klubben, vil man kunne kreve at spillerne kan legge frem kontrakten og originalt bilag for kostanden.

At en idrettsutøver som er bosatt i Norge får fordeler gjennom idretten i utlandet fritar ikke utøveren for skatteplikt i Norge etter intern rett. Unntaksvis kan noen land ha skatteavtaler med Norge som begrenser den norske beskatningsretten.⁴⁶

⁴⁵ Koch, Sverre. E. "Idrett og skatt" s.308

⁴⁶ Lignings ABC 2010/11 s. 612

En problemstilling som kan oppstå innenfor idretten er i den fasen når en idrettsutøver trapper ned sin karriere, eller ikke lenger leverer sine resultater. Dersom utøveren kun har et dårlig år vil han kunne kreve fradrag for underskuddet denne sesongen i andre skattepliktige inntekter. Dette forutsetter selvsagt at han tidligere år har vært skattlagt for idrettsinntekter. Vanskeligere blir dette spørsmålet når underskuddet skyldes nedtrapping av idrettskarrieren. Grensedragningen går da mot at idrettsutøveren nå bedriver hobbyvirksomhet. Samme problemstilling vil man kunne se når en idrettsutøver vipper mellom å være amatør og toppidrettsutøver. Mange utøvere må i flere år kjempe for å komme seg på toppnivå, grensespørsmålet blir da når de anses som toppidrettsutøver. Altså når virksomhetsbegrepet inntreffer. Her vil det som ellers være hensiktsmessig å ta vare på bilag som eventuelt kan brukes dersom man kommer til at virksomhet foreligger, og mulighet for at tidligere pådratte kostnader vil kunne fradragsføres.⁴⁷

For at en idrettsutøver skal kunne opprettholde sin amatørstatus, er det innen flere særforbund opprettet ordninger hvor for eksempel større premiebeløp, sponsorinntekter settes inn på sperret bankkonto som først kan disponeres av utøveren når idrettskarrieren er avsluttet.⁴⁸

Det er Stortinget som bevilger idrettsstipend til toppidrettsutøvere. Dette statsstipendet blir samordnet med stipend gitt av Norges Idrettsforbund og Norges Olympiske komité i tre typer stipend. A-stipend og B-stipend på henholdsvis kroner 120 000 og kroner 70 000 som resultat av prestasjon. I tillegg gis det et utviklingsstipend på kroner 60 000 beregnet på morgendagens toppidrettsutøvere. For å kunne motta fullt stipend må idrettsutøveren ikke ha en inntekt som overstiger kroner 500 000. Ved høyere inntekt avkortes stipendiet forholdsmessig. Stipendene er i utgangspunktet skattepliktige. I den grad skattyter har kostnader til idrettsutøvelse som er fradragsberettiget etter de vanlige regler, kan nettometoden anvendes. Dette innebærer at bare eventuelt overskudd, herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste, er skattepliktig inntekt.⁴⁹

⁴⁷ Avhandlingens punkt 4.2 *Rettsutvikling*

⁴⁸ Koch, Sverre. E. *“Idrett og skatt”* s. 312

⁴⁹ Lignings ABC 2010/11 s. 1074

Ligningens ABC har retningslinjer for hvordan skatteleggingen av dette skal foregå. Hovedregelen er at stipendet i utgangspunktet skattepliktig når det er så nær sammenheng mellom utført virksomhet og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se stipendet som fordel vunnet ved virksomhet.

I praksis er det nok slik at alle ”halvproffer”, altså de som vil befinne seg enten på vei inn eller på vei ut av for eksempel et landslag, ikke mottar lønn. Men disse utøverne kan motta midler fra enten stipender, sponsorer og ellers ulike premier. De kan vise til utgifter som i et resultat vil gå i pluss/minus null, på grunn av lavere inntekter enn utgifter. Som resultat av det ikke vil falle inn under virksomhetsbegrepet. Dette vil føre til at denne gruppen av utøvere kunne komme inn under hobbybegrepet.

4.1.5 Blogging

Først en kort redegjøring for hva en blogg er, og hvem som driver den. Blogg er en type nettsted eller del av nettsted for publisering av såkalte blogginnlegg eller bloggposter som vanligvis skrives av en enkeltperson eller et fåtall personer. En blogger er en person som er redaktør av en blogg eller bidrar med blogginnlegg.⁵⁰ Hovedinnholdet er som regel tekst, men kan også inneholde videosnutter og bilder. Enkelte bloggere, som regel de som har best besøkte sider, mottar et vederlag enten i form av produkter eller penger, for det de presenterer på bloggen. Eksempelvis viser man fram nyheter fra en leverandør, omtaler produktet godt og mottar så vederlag.

De fleste som bedriver blogging gjør dette på hobbynivå. Vi har noen klare tilfeller her i landet som driver dette som næringsvirksomhet, disse har sin hovedinntekt via reklameinntekter. Så har vi de personene som vi finner i alle andre aktiviteter, som driver i grenseland. Inntekter fra bloggen skiller seg i all hovedsak ikke fra andre inntekter. Kriteriene for å anse aktiviteten for virksomhet er de generelle nevnte vilkårene. Praksis stiller ikke strenge krav til varighet og omfang, så det viktigste kriteriet er om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Overskuddet må dekke en rimelig forventning av det som er investert for å drive bloggen, og kunne forventes å gi en rimelig lønn sett i forhold til den innsatsen som er lagt ned i bloggen. Blogging kan nok ikke sies å være en kostbar hobby, så hvor raskt man kommer til grensen for at man

⁵⁰ Wikipedia.no, søkeord “*blogg*”

må kunne si at man går med overskudd, kan man stille spørsmål ved. Her må man kanskje se på hvor mye tid man legger ned i bloggen, og hvor mye avkastningen det gir i henhold til dette.

Kommer man til at bloggingen er virksomhet vil alle inntekter fra bloggen falle inn under næringsinntekter. Dette er uavhengig av om inntekten er penger eller varer. Dette innebærer da at mottak av produkter er skattepliktig dersom produktet har en økonomisk verdi. For å sette varens verdi, setter man den til omsetningsverdi. Altså det man måtte ha betalt for varen i butikk. Som ellers, kommer man til at det foreligger virksomhet, kan man kreve fradrag for utgifter i forbindelse med bloggen.

Kommer man derimot til at det økonomiske omfanget av bloggingen ikke utgjør noen virksomhet, vil bloggingen bli en skattefri hobbyvirksomhet.⁵¹

Siden dette er et nytt fenomen foreligger det ingen praksis rundt dette, og bloggere bes i den sammenheng å kontakte nærmeste skattekontor for å kunne avklare og hjelpe hver enkelt i sin spesifikke sak vedrørende sin blogg virksomhet.

4.2 Rettsutvikling

Tidligere i avhandlingen berøres område om rettsutviklingen vedrørende fradrag for kostnader pådratt i etablererfasen av virksomheten. Det som har vært den omstridte kjerne er hvorvidt man kan kreve fradrag for kostnader som aktiviteten hadde når den falt inn under hobbybegrepet. I enkelte tilfeller har det seg slik at aktiviteten startet som hobby, men økte i omfang. Når aktiviteten så byr på overskudd, kreves det skatt på dette. Spørsmålet blir da om underskudd som er pådratt i årene før vilkårene for skattemessig aktivitet er oppfylt kan kreves fradrag for. Per i dag er det ikke mulig å kreve underskudd til fradrag i senere år med overskudd.

Med virkning fra inntektsåret 2011 har Finansdepartementet gitt Skattedirektoratet i oppdrag å utarbeide nye retningslinjer for oppstart av økonomisk aktivitet. Utformingen av dette regelverket vil bli gjort av Skattedirektoratet.

⁵¹ Utvalg 23. 04. 2010 “*Blogging og skatt*”

Det kan virke som om utviklingen går i den retningen at i de tilfeller hvor det er uklart om fradrag kan fremføres i overskudd, skal en selvstendig vurdering gjøres for å finne det reelle tidspunktet for når virksomheten startet. En slik vurdering kan i visse tilfeller tilsa at virksomheten må anses som å ha startet på et tidligere tidspunkt. Kommer man fram til at virksomheten kan sies å ha startet tidligere kan dette resultere i at tidligere overskudd eller underskudd kan tas hensyn til ved endring av ligning innenfor ligningslovens frister.⁵²

Det vil være naturlig å tro at for å kunne kreve påståtte oppstartskostnader må dette dokumenteres med bilag. Skatteyder vil da måtte ta vare på dokumentasjon for de årene han krever fradrag for som omfavner både inntekter og kostnader for driften.

Dersom man kommer til at virksomheten blir godkjent kan det ligge an til å tro at man kan få akseptert opptil fem års oppstartstid, og ligningen vil da i disse årene bli endret. Bakgrunnen for fem års regelen har vi sett gjentatte ganger i rettspraksis. Og disse årene blir eventuelt godkjente virksomhets år.

Denne endringen vil mest sannsynlig ikke gjelde i tilfeller der aktiviteten i oppstartsårene har klar hobbykarakter, men hvor det senere skjer en aktivitetsendring med overskuddspotensiale som innebærer næringsklassifisering. Eksempel som kan tenkes er treskjæring.

Man kan se at dette er et felt hvor det har vært et behov for en rettsutvikling, og at det nå virker som at det er en reell endring i forhold til reglene for å kunne kreve fradrag for oppstartsårene dersom det viser seg at virksomhet foreligger.

5 Sammenfatning

Ved en sammenfatning av de ulike hobbyaktivitetene, som blant annet trav, pengespill, jordbruk, idrettsutøvelse og blogging, vil resultatet for hvordan man bør tolke de fire ulike vilkårene vedrørende grensedragningen mellom hobby og virksomhet bli den samme.

⁵² Ligning ABC 2011 "*Virksomhet allm, Vurdeingsperioden*".

De fire sentrale vilkårene er underbygd i nyere rettspraksis og juridisk litteratur, og i hovedsak bygger disse på elementer fra Ringnes dommen, Rt.1985 side 319. Dette er som tidligere nevnt den sentrale dommen for kriteriet om økonomisk karakter, og dommen viser dermed også hvor grensen vil befinne seg mellom virksomhet og hobby i skatterettslig forstand. I Ringnes dommen kom Høyesterett med en klar avgrensning av virksomhetsbegrepet:

“Det sentrale i virksomhetsbegrepet... er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.”

Det som kjennetegner en hobby, uavhengig av hvilket felt den er innenfor, er at man ikke bedriver hobbyen for å skape en økonomisk gevinst. I de klare sakene hvor skatteyter bedriver hobbyen for egen glede, vil det aldri bli reist spørsmål vedrørende hva aktiviteten skal klassifiseres som. Det kan imidlertid bli reist spørsmål i de tilfeller hvor skatteyter vil prøve å klassifisere hobbyen som næring, for å kunne føre eventuelt underskuddet som fradrag i annen inntekt. Dette er en del av kjernen angående saken i Ringnes dommen, Rt. 1985 s. 319. De tilfellene som avhandlingen har tatt for seg, er i hovedsak de tilfeller hvor man må se nærmere på fakta for å avklare hvilket begrep aktiviteten faller inn under.

For å kunne avgjøre hvorvidt kravet om “økonomisk karakter” foreligger, skal dette som hovedregel gjøres på et objektivt grunnlag. Det må avgjøres i hvert konkret tilfelle om aktiviteten er av en slik art at den objektivt sett er egnet til å kunne gi et økonomisk overskudd. Det er altså ikke skatteyers subjektive intensjon som blir avgjørende. Dette kan derimot ha innvirkning om skatteyers intensjon er et positivt økonomisk overskudd, men vedkommende ennå ikke har klart å vise til positivt resultat for de første årene. Den eventuelle rettslige utviklingen vedrørende fradragsføring for oppstartsårene er delvis kommet som en følge av noe av dette som er blitt belyst her. I vurderingen om aktiviteten har økonomisk karakter, vil det kunne være et element om aktiviteten er egnet til å kunne gi overskudd. For å kunne foreta en slik vurdering, må man se først på skatteyers subjektive intensjon. Driver han som ren hobby, eller har

han et mål om å kunne skape overskudd på aktiviteten. Dersom man kommer til at hans mål er en økonomisk vinning, må man se videre på den objektive vurderingen, hvorvidt det faktisk er mulig at aktiviteten kan gi et økonomisk overskudd. I tvilstilfeller er det opp til ligningsmyndighetene å vurdere saken, og komme med en avgjørelse. I disse avgjørelsene ser vi nå en utvikling som går mot at skatteyter kan vente noen år for å vise til økonomisk overskudd. Ligningsmyndighetene ser hen til skatteyters intensjon og vektlegger skatteyters intensjon når avgjørelser skal fattes, dersom denne viser seg å kunne være realistisk. Dersom det derimot er klart at aktiviteten ikke har økonomisk karakter, vil ligningsmyndighetene klassifisere aktiviteten som hobby. Dette da uavhengig av skatteyters intensjon.

I motsatte tilfeller kan skatteyters subjektive intensjon være å bedrive hobby, men så viser det seg at denne aktiviteten gir en positiv fortjeneste. I slike tilfeller tillegges skatteyters intensjon med aktiviteten begrenset med vekt, og ligningsmyndighetene vil da klassifisere aktiviteten som virksomhet etter skatteloven § 5-1. Dette har vi sett fremgå av Vister dommen, Rt. 1965 s.1159.⁵³

Det man kan si som en konklusjon er at skatteyters subjektive intensjon må vurderes objektivt i hvert konkret tilfelle av ligningsmyndighetene. De kommer da med en avgjørelse som er basert på skjønn og faktaene som foreligger i hver sak.

Som det fremkommer vil grensespørsmålet om hvorvidt en skatteyter driver virksomhet eller hobbyaktivitet i skatterettslig forstand, som hovedregel bli avgjort av de fire generelle vilkårene. Den avgjørende faktoren vil som regel være kravet om økonomisk aktivitet. Det kan dermed stilles spørsmål om hvorvidt dette er lett for en skatteyter å forstå ut fra skatteloven § 5-1.

Skaugeutvalget måtte ta flere hensyn når de skulle utforme den nye skatteloven, deriblant var det en intensjon at loven skulle være enkel og oversiktlig. Man kan se at loven bærer preg av endringen. Den er som hovedregel enkel å orientere seg i, og i all hovedsak klar i sine regler. Men når det kommer til skatteloven § 5-1 er den klart og konsist formulert, og paragrafen er enkel og grei å forstå. I enkelte tilfeller må man derimot for å kunne avgjøre hva skatteyters aktivitet klassifiserer som, se hen til rettspraksis. Man kan på bakgrunn av dette stille seg spørrende til om skatteloven § 5-1

⁵³ Berg-Rollnes, Gregar. "Inntekt av virksomhet" s. 273

kan oppfattes som enkel for skatteyterne. Dette kan man se igjen i diverse medier hvor det er svært ulik oppfatning av skattereglene rundt for eksempel pokerspill og blogging. Men man kan av senere rettspraksis se at regelbruken blir mer og mer klar. Skattedirektoratet er også på mange områder raskt ute med redegjørelser i forhold til nye problemstillinger som dukker opp som følge av utviklingen i samfunnet generelt. Bakgrunnen for at Skattedirektoratet nå har hatt en økning av uttalelser, vil kunne følge av den økte aktualiteten i samfunnet vedrørende spørsmålet om virksomhet og hobby. Dette følger av de nevnte nye hobbygruppene som blogging og pokerspill. I disse aktivitetene kan det i enkelte tilfeller ligge en del penger i som fører til at hobbyen blir virksomhet. De nye aktivitetene har også medført en mediedekning som vi ikke tidligere har sett når det gjelder denne grensedragningen mellom hobby og virksomhet. Denne utviklingen har vært med på å skape klarhet i reglene, det igjen vil være heldig for skatteyterne for og lettere klassifisere sin egen aktivitet.

6 Kildehenvisning

Litteratur:

Lærebøker:

Berg-Rollnes, Gregar. *Inntekt av virksomhet*. 1.utgave, 1.opplag Gyldendal Norsk Forlag AS 2009

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 5.utgave Universitetsforlaget 2005

Kjenner, Gunnar – Martin. *Idrett og jus*. 3.utgave Universitetsforlaget 2004

Artikler:

Lindsjorn, Heide. *“Virksomhetsbegrepet i skatterett - grensen mot passiv kapitalplassering”*

Nasjonalt regelverk:

Nasjonale lover:

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

Lov om folketrygd av 17. juni 1966 nr. 12

Lov om lotterier m.v. av 24. februar 1995 nr.11

Forskrifter:

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Odelstingsproposisjoner:

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

Ot. prp. nr. 17 (1965-1966) Om lov om folketrygd

Ot. Prp. Nr. 29 (1995-1996) Om ny lov om folketrygd

Stortingsproposisjoner:

St. prp. Nr. 1 (2007-2008)

Offentlige utredninger:

NOU 2003:9 “Forslag om endring i skattesystemet”

Stortingsmelding:

Stortingsmelding nr. 29 (2003-2004) “Om skattereformen”

Rettspraksis:**Høyesterett:**

Rt. 2008 s. 145 Hammer mfl. Dommen

Rt. 2001 s. 1981 Fabcon dommen

Rt. 1995 s. 1422 Kiøning dommen

Rt. 1990 s. 1293 Ytterbø dommen

Rt. 1985 s. 319 Ringnes dommen

Rt. 1965 s. 1159 Vister dommen

Lagmannsrett:

Utv. 2002 s. 1413

Utv. 1999 s. 33 Orre-dommen

Utv. 1998 s. 341

LE 1996 s. 725

Utv. 1991 s. 1388

Utv. 1982 s. 64

Byrett og Herredsrett:

Utv. 1996 s. 694

Utv. 1992 s. 92

Utv. 1989 s. 353

Annet:

Nettressurser:

<http://www.wikipedia.no> søkeord “skaugeutvalget”

<http://www.wikipedia.no> søkeord “blogg”

<http://www.wikipedia.no> søkeord “WGI”

<http://en.wikipedia.org> søkeord “poker chip”

<http://www.wikipedia.no> søkeord “pyramidespill”

<http://www.wikipedia.no> søkeord “pengespill”

<http://pokerskatt.com/>

<http://skattebetaleren.no/>

Uttalelser:

Utv. Brev fra skattedirektør av 8.10.1966 (1996/668)

Utv. Brev fra Finansdepartementet av 30. oktober 2007

Utv. 2005 s. 842

Utv. 2006 s. 495 Brev fra skattedirektoratet av 8. mars 2006 om “Beskatning av pokergevinst”

Utv. Brev fra skattedirektoratet av 23. april 2010 om “Blogging og skatt”

Lignings-ABC, bindende forhåndsuttalelser:

Lignings-ABC 2011

Lignings-ABC 2010/11

