

UiO • **Det juridiske fakultet**

# Næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven

Særlig om "egnet til å gå med overskudd"

Kandidatnummer: 578

Leveringsfrist: 25. november 2013

Antall ord: 14 396



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Hensyn av betydning for næringsbegrepet .....	3
1.2	Avgrensningen av forskjellige næringene som blir drevet av en og samme person. ..	5
<b>2</b>	<b>VILKÅRET OM VARIGHET OG OMFANG.....</b>	<b>7</b>
<b>3</b>	<b>VILKÅRET OM EIERENS REGNING OG RISIKO.....</b>	<b>8</b>
<b>4</b>	<b>VILKÅRET OM EGNET TIL Å GI OVERSKUDD.....</b>	<b>10</b>
4.1	Hensikten bak kravet om egnet til overskudd .....	11
4.2	Hvilken type overskudd.....	12
4.3	Er netto inngående avgift et moment i vurderingen? .....	16
4.4	Hvordan skal en tolke ordet "objektiv"?.....	20
4.5	Subjektive vurderinger hos den som driver aktiviteten. ....	24
4.6	Hvor langt tidsrom er relevant? .....	27
4.7	Skal det tas hensyn til konsekvensene av å være registrert når det skal vurderes om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd? .....	34
4.8	Hvilken betydning har virksomhetens art? .....	38
4.9	Avskrivninger .....	39
4.10	Oppskrivninger .....	43
4.11	Finansielle kostnader .....	44
4.12	Oppsummering .....	47
	<b>LITTERATURLISTE: .....</b>	<b>48</b>

# 1 Innledning

Et sentralt spørsmål i merverdiavgiftsretten er hvem som har rett og plikt til å registrere seg i avgiftsmanntallet. De som er registrerte har plikt til å legge avgift på varer og tjenester som de omsetter i næring, jfr. mval § 3-1, og har rett til fradrag for varer og tjenester som er brukt i virksomheten, jfr. mval § 8-1.

Registreringsadgangen er regulert i mval kapittel 2. Hovedregelen finner vi i mval § 2-1 (1). Det er i utgangspunktet tre vilkår som må være oppfylte for at en person skal ha rett og plikt til å være registrert. For det første må personen være en næringsdrivende eller en offentlig virksomhet. For det andre må personen ha hatt en omsetning eller uttak av varer eller tjenester som overstiger 50 000kr i løpe av 12 måneder. For det tredje må denne omsetningen eller uttaket omhandle varer og tjenester som er omfattet av loven.

Veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner har en høyere omsetningsgrense. Det samme har arrangører av sportsarrangement. Jeg kommer ikke til å drøfte disse unntakene.

Hovedtemaet for denne oppgaven er spørsmålet om hva som ligger i begrepet "næringsdrivende". Det overliggende spørsmålet er om en virksomhet/aktivitet er næringsvirksomhet.

Begrepet næringsdrivende er ikke definert i merverdiavgiftsloven. Det er lite høyesterettspraksis om merverdiavgiftens næringsbegrep. Begrepet må dermed bestemmes på bakgrunn av rettskilder som underrettspraksis, forvaltningspraksis, teori og reelle hensyn. Ifølge forarbeidene<sup>1</sup> er næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten i utgangspunktet likt virksomhetsbegrepet i skatteretten. Det blir dermed sentralt å vurdere hvilken overføringsverdi rettpraksis på skatterettens område har når en skal finne ut det nærmere innholdet i det

---

<sup>1</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001) side 22 og Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

merverdiavgiftsrettslige begrepet. Selv om begrepet i hovedsak er likt på de to rettsområdene så er det viktig å huske på at det både etter forarbeider<sup>2</sup>, rettspraksis<sup>3</sup> og teori<sup>4</sup> er antatt at er nyanseforskjeller. Dermed er det viktig å vite hva som er forskjellene og hvilke momenter og hensyn som frambringer disse forskjellene. Selve forskjellene vil jeg drøfte i forbindelse med drøftelsen av hvert vilkår. Momentene og hensynene som frambringer forskjellene vil jeg drøfte i kapittel 1.1 sammen med at jeg beskriver prinsippene bak merverdiavgiftsloven.

I forarbeidene<sup>5</sup> er det stilt opp tre vilkår for at en aktivitet skal bli regnet som næringsdrivende. For det første må aktiviteten objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

For det andre må aktiviteten ha et vist omfang og varighet.

Og for det tredje må aktiviteten drives for eiers regning og risiko.

Det skal foretas en konkret vurdering for hver aktivitet. I vurderingen av om vilkårene er oppfylte så skal en ta hensyn til hvilken type aktivitet det er snakk om<sup>6</sup>.

Alle tre vilkårene vil bli nærmere drøftet i oppgaven, men med hovedfokus på kravet om at aktiviteten skal være egnet til å gi overskudd.

---

2 Ot.prp.nr.2 (2000-2001) side 22 og Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

3 Rt. 1994 s.1064, side 1069.

4 Merverdiavgiftshåndboken(2013), punkt 2-1.4. Gjems-Onstad(2011) side 82.

5 Ot.prp.nr 86 (1997-1998) side 48 og Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

<sup>6</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

## 1.1 Hensyn av betydning for næringsbegrepet

Merverdiavgiftsloven er forsøkt bygd opp rundt en rekke hovedprinsipper. Disse prinsippene er dermed viktige tolkningsmomenter når en skal avklare innholdet i merverdiavgiftsretten.

For det første, og kanskje mest sentrale for drøftelse av næringsbegrepet, er merverdiavgiftsloven ment å være mest mulig konkurransenøytral. Idealet er at alle produsenter av en bestemt vare eller tjeneste skal bli behandlet likt avgiftsmessig, slik at beslutningene til konsumentene ikke bli påvirket av avgiften. Dette prinsippet var et sentralt moment bak merverdiavgiftsreformen i 2001<sup>7</sup>. Dette momentet er langt viktigere i merverdiavgiftsretten enn i skatteretten. Momentet er derfor antatt å være en viktig grunn til forskjeller mellom næringsbegrepet i mval og virksomhetsbegrepet i skatteloven<sup>8</sup>.

Et annet sentralt prinsipp er at avgiften skal legges på merverdien som blir skapt i hvert ledd. Det skal altså ikke legges avgift på avgift. Dette hindrer at selve avgiften påvirker hvordan det er hensiktsmessig å legge opp kjeden mellom produsent og forbruker. Med avgift på avgift ville det oppstått såkalt kaskadeeffekter hvor den totale avgiften og dermed prisen ville vært mindre jo færre ledd det er mellom produsent og forbruker. En av de viktigste målsetningene med avgiftsreformen i 2001 var å forsøke å minimere kaskadeeffektene<sup>9</sup>.

For det tredje er det et selvstendighetsprinsipp<sup>10</sup>. Hvert rettssubjekt kan være et eget avgiftssubjekt, uavhengig av om det er en del av et konsern. Avgiftssubjektet har i utgangspunktet plikt til å legge avgift på sin egen omsetning uavhengig av hvem kjøperen er, og han har rett til fradrag for inngående avgift brukt i virksomheten uavhengig av om selgeren har

---

7 Ot.prp.nr.2 (2000-2001) side 39.

8 Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

9 Ot.prp.nr.2 (2000-2001) side 12.

10 Gjems-Onstad(2009) side 37

innbetalt avgiften. Det gjelder visse unntak fra regelen, for eksempel kan et avgiftssubjekt nektes fradrag hvor personen var grovt uaktsomt med hensyn til at selger ikke var registrert og dermed ikke ville innbetale avgiften.<sup>11</sup>

For det fjerde er merverdiavgiften en transaksjonsskatt hvor det er selve omsetningen av varer og tjenester som har hovedfokus. Det avgjørende for avgiftsplikt bør være om en person omsetter avgiftspliktige varer og tjenester, i stede for å behøve å oppfylle nærmere bestemte subjektskrav<sup>12</sup>. I skatteretten er skatteplikten til en person i langt større grad avhengig av hvilken type rettssubjekt personen er.

For det femte er utgangspunktet etter det såkalte resiprositetsprinsippet at kjøperen bare har rett til fradrag for inngående avgift i de tilfellene at selgeren er belastet transaksjonen med avgift<sup>13</sup>.

---

11 Rt. 2011 side. 213

12 Gjems-Onstad(2009) side 44

13 Gjems-Onstad(2009) side 36

## **1.2 Avgrensningen av forskjellige næringene som blir drevet av en og samme person.**

En og samme person kan drive flere forskjellige næringer. Det kan for eksempel tenke seg at en advokat også er en profesjonell musiker, eller at et regnskapsbyrå også driver med undervisning. Spørsmålet blir da om disse skal behandles samlet eller hver for seg når en skal vurdere om aktivitetene er næringsvirksomhet.

Etter mval § 2-2 første ledd så er det klart at som et utgangspunkt skal alle virksomhetene til en person være registrert sammen, og etter andre ledd så kan virksomhetene på visse vilkår bli skilt ut etter krav fra den avgiftspliktige. Dette løser likevel ikke spørsmålet, siden bestemmelsen tar utgangspunkt i at aktivitetene er næringsvirksomhet. Men sett i sammenheng med næringsvilkåret i mval § 2-1 og hensynet til at staten ikke skal finansiere de avgiftspliktiges private forbruk, så er det antatt at man skal holde utenfor de aktivitetene som ikke er næringsvirksomhet<sup>14</sup>.

Utgangspunktet er dermed at en skal vurdere hver aktivitet hver for seg når en skal vurdere om aktivitetene er næringsvirksomhet. Men dette løser ikke hele problemet. De aller fleste næringsvirksomheter består av mange enkelt elementer. En dagligvarebutikk kan ha tusenvis av forskjellige varer, men det ville vært absurd om at man skal vurdere hver enkelt vare hver for seg. Spørsmålet er derfor hva som skal regnes for å være en særskilt aktivitet, og hva som skal regnes for å være en og samme virksomhet.

Så vidt jeg kan se er ikke spørsmålet blitt direkte behandlet verken i forarbeider eller i høyesterett. Men spørsmålet har blitt litt behandlet på skatterettens område. I tillegg har vi dommene som behandler fradragsretten etter mval § 8-1. Regelen er at en bare får fradrag for inngående avgift som kommer fra tjenester og varer som er brukt i virksomheten. Da har det naturlig nok blitt et spørsmål om hva som er en og samme virksomhet.

---

14Gjems-Onstad(2009) s. 104, merverdiavgiftsboken(2013) 2-2.2 og LG-2012-148338

På skatterettens område har spørsmålet blitt behandlet blant annet i Rt. 1985 s. 917, Rt. 1995 s. 1422 og Rt. 2004 s. 1860. Etter forarbeidene er det klart at på skatterettens område skal det tas en konkret vurdering hvor ytelsenes innhold og art, samt den økonomiske og innholdsmessige sammenhengen skal tas med<sup>15</sup>.

I Rt. 2004 s.1860 ble regnskapstjenester og utleie av hytter regnet for å være to forskjellige næringer. I Rt. 1995 s. 1422 ble skogbruk og jordbruk ansett for å være den samme virksomheten. I Rt. 1985 s. 917 drev en stiftelse både undervisningsvirksomhet og forlagsvirksomhet. Den forlagsvirksomheten som ikke var knyttet opp til egen undervisning ble ansett for å være en egen virksomhet som skulle skattes separat.

I underrettspraksis har spørsmålet vært oppe i blant annet LB-2004-4182. Her hadde en person inntekter både fra salg av veteranbiler og omsetning av reklameartikler. Lagmannsretten mente mannen drev to forskjellige virksomheter siden varene var av en vesentlig forskjellig karakter og det ikke var noen naturlig driftssammenheng.

En annen underrettsdom hvor temaet var oppe er TOSLO-2012-37759. Et aksjeselskap hadde investert i noen fritidseiendommer med det formål å drive utleievirksomhet. I tillegg til utleie av fritidseiendommer drev selskapet også med konsulentvirksomhet, eiendomsforvaltning, taksering og utleie av boligeiendom. Retten mente at det ikke var nær nok sammenheng mellom den nye utleievirksomheten og de tidligere aktivitetene til at de skulle sees sammen. I ankesaken ble anførselen droppet og lagmannsretten uttalte at den uansett var enig med tingretten i vurderingen av spørsmålet.

---

15 ot.prp.nr 35 (1990-1991), side 247.



## 2 Vilkåret om varighet og omfang

Etter forarbeidene<sup>16</sup> er det klart at et av vilkårene for registrering er at aktiviteten har en viss varighet og omfang. På grunn av hensynet til konkurransenøytralitet er grensen relativt lav. Aktiviteter som har en omsetning som er over grenseverdien i mval § 2-1 vil vanligvis oppfylle vilkåret. Grensetilfellene er de aktivitetene som er helt kortvarige, enkeltstående eller tilfeldige. I Rt. 2012 side 432 uttaler førstvoterende i avsnittet 46 at en enkelt transaksjon unntaksvis kan være en egen virksomhet men at det må vurderes konkret i hvert tilfelle. I LB-2010-152646 hadde et ansvarlig selskap eksistert i flere år, men hadde bare for en kort periode vært over omsetningsgrensen. Dette var etter lagmannsretten mening ikke nok til at selskapet kunne anses for å drive virksomhet. I KMVA4190 av 11.april 2000 avgjorde klagenemnda at en person ikke drev næring når han ved et enkelttilfelle importerte tre biler fra utlandet, mens nemnda i KMVA2107 av 21.desember 1987 avgjorde at en person drev næring når han i 1983 og 1984 importerte og solgte til sammen åtte biler. Personer som ikke allerede er registrert vil etter fast praksis ikke bli regnet som næringsdrivende bare på grunn av tilfeldig salg av eiendeler<sup>17</sup>.

På grunn av hensynet til konkurransenøytralitet så kan en neppe oppstille et aktivitetsvilkår for utleie av eiendeler. Utleie av eiendeler må dermed være omfattet i alle tilfeller hvor leien går ut over grensen i mval § 2-1, også hvis det bare blir utleid en enkel kontrakt<sup>18</sup>.

---

16 Ot.prp.nr.76(2008-2009) side 26

17 Merverdiavgiftshåndboken(2013) punkt 2-1.4.3

18 Gjems-Onstad(2011) side 85

### 3 Vilkåret om eierens regning og risiko

Etter forarbeidene<sup>19</sup> er det klart at et av vilkårene for registrering er at aktiviteten er drevet for eierens egen regning og risiko. Dette vilkåret er oppstilt for å skille mellom selvstendignæringsdrivende og personer som arbeider i en annen persons tjeneste<sup>20</sup>. Til forskjell fra de selvstendig næringsdrivende så skal de som jobber i en annen persons tjeneste ikke legge avgift på lønnen, og har heller ikke rett til fradrag på inngående avgift på eventuelle varer og tjenester han forbruker for å utøve jobben. Det er viktig å legge merke til at en kan gå fri av avgiftsplikten selv om en ikke er ansatt. Såkalte frilansere har ikke registreringsplikt, men grensedragningen kan noen gang bli vanskelig.

Det er i all hovedsak den samme vurderingen som blir gjort etter både merverdiavgiftsretten, skatteretten og trygderetten. En person skal i utgangspunktet bli behandlet likt etter alle tre regelsettene. Ifølge merverdiavgiftsboken er det et moment i vurderingen at personen blir ansett som lønsmottaker av skattemyndighetene<sup>21</sup>. Likevel er det antatt at konklusjon kan bli forskjellig i enkelttilfeller.

I de fleste tilfellene er det relativt enkelt å avgjøre om en person havner i den ene eller den andre kategorien. De selvstendignæringsdrivende kjennetegnes ved at<sup>22</sup>:

- De har en resultatplikt, hvor arbeidet er konkret fastsatt og hvor honoraret er avhengig av at dette resultatet nås, og hvor oppdragsgiver får rett til misligholdsbeføyelser hvis ikke rett resultat oppnås til rett tid.
- De eie eller leaser selv driftsmidlene.
- De betaler selv for materialer

---

19 Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

20 Gjems-Onstad(2011) side 89

21 Merverdiavgiftshåndboken(2013) punkt 2-1.4.1

22 Merverdiavgiftsboken(2013) punkt 2-1.4.1

- De har flere oppdragsgivere, enten til samme tid eller etter hverandre.
- De kan engasjere underkontraktører.
- De har høy grad av selvstendighet.
- De har selv risiko for at de har nok oppdrag og er ikke sikret en minimums betaling.

Hvert tilfelle skal vurderes etter en konkret helhetsvurdering. De vanskelige grensetilfellene er hvor en person oppfyller noen av momentene men ikke alle sammen. Sjøfører er et eksempel på en yrkesgruppe hvor det ofte er vanskelig å avgjøre hvilken kategori personen skal plasseres i. Personen kan for eksempel selv være eier av kjøretøyet, men ha forpliktet seg til å utføre oppdrag fra en sentral. Eventuelt kan selve sentralen eie kjøretøyet men personen må betale leie og selv stå for vedlikehold og driftsutgifter. Det kan være at personen selv får honoraret fra eventuelle oppdragsgivere og så må betale sentralen en godtgjørelse for formidlingen av oppdraget, eller det kan hende at sentralen mottar honorar fra oppdragsgiver og at sentralen så betaler sjåføren. En må i hvert av disse tilfellene konkret vurdere om sjåføren er en selvstendig næringsdrivende, eller om han arbeider i sentralen sin tjeneste.

## 4 Vilkåret om egnet til å gi overskudd

Hovedtemaet for denne oppgaven er hva som skal til for at en aktivitet skal anses for å være egnet for overskudd. Som nevnt i innledningen så er dette et av kravene for at aktiviteten skal bli regnet som næringsvirksomhet, som igjen er et vilkår for at aktiviteten skal være registreringspliktig og avgiftspliktig.

Kravet om at en aktivitet skal være egnet til overskudd har blitt utformet igjennom rettspraksis, forvaltningspraksis og teori. Utgangspunktet er at aktiviteten på sikt er egnet til å gå med økonomisk overskudd. Det er ikke nok at aktiviteten genererer bruttoinntekter, hvis disse inntektene ikke er store nok til å overstige kostnadene ved å drive aktiviteten. Dette skal være en objektiv vurdering, hvor det er liten plass til den påståtte næringsdrivendes egne subjektive vurderinger.<sup>23</sup> Det vil i punkt 4.3 bli drøftet om det i det hele tatt er adgang til å legge noe som helst vekt på den påståtte næringsdrivendes egne subjektive vurderinger.

Det er ingenting i forarbeidene eller i rettspraksis som tyder på at næringsbegrepet og derigjennom egnethetsvurderingen er annerledes for juridiske personer enn det de er for fysiske personer. Uavhengig av hvem som driver aktiviteten så må den være egnet til overskudd<sup>24</sup>.

---

23 Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26, Rt. 1985 side 319, Rt 1965 side 1159

24 Merverdiavgiftshåndboken(2013) punkt 2-1.4

## 4.1 Hensikten bak kravet om egnet til overskudd

Det er ikke opplagt at næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten bør inneholde et krav om egnet til å gi overskudd. Et slikt krav har både sine fordeler og ulemper.

På den ene siden er kravet om overskudd med på å hindre at staten blir en netto bidragsyter til aktiviteten. Avgiften er ment som en inntektskilde til staten og det er imot hensiktet til loven at avgiftssystemet skal subsidiere tapsbringende prosjekter. Ikke bare fører en slik subsidiering til at staten taper penger, men en slik subsidiering kan også føre til at underskuddvirksomheten kan ta lavere priser på sine produkter og det oppstår dermed en fare for at disse vil kunne utkonkurrere sine konkurrenter. Dette går imot hensynet til konkurranse- nøytralitet. I tillegg er det rimelig å anta at en slik subsidiering ville ført til at større deler av samfunnets resurser gikk til slike prosjekter, noe som igjen ville ført til sløsing av resurse- ne. De aktivitetene som likevel er samfunnsmessig ønskelig vil kunne bli subsidiert på and- re måter.

Dette vilkåret er også ment å forhindre at avgiftssystemet subsidierer privat forbruk. Et typisk eksempel på problemstillingen er hvor et firma kjøper inn en dyr lystbåt eller bygger en dyr hytte og krever fradrag for inngående avgift med begrunnelse at objektene er an- leggsmidler i en næringsmessig utleie. På den ene siden er det klart at slikt utleie kan være næringsvirksomhet, mens det på den andre siden også er klart at dette kan være et forsøk på å få staten til å dekke deler av eiernes private forbruk.

På den andre siden er det mange tilfeller hvor en virksomhet går med økonomisk under- skudd likevel har netto utgående avgift. Hvis en slik virksomhet slipper å legge avgift på sin omsetning så vil personen kunne få et konkurransefortrinn i forhold til sine konkurren- ter. Problemet blir særlig framtrødende hvis virksomheten er lagt opp på en slik måte at den i praksis alltid vil gå i null. Disse vil ikke gå med økonomisk overskudd, og skulle derfor etter reglene ikke ha plikt til å registrere seg. Samtidig går de ikke med underskudd, og har dermed mulighet til å opprettholde aktiviteten i lang tid.

Heller ikke hensynet til statens proveny tilsier at det er opplagt å se på det økonomiske overskuddet. Som det vil bli vist under, så er det mange tilfeller hvor provenyet og det økonomiske overskuddet går i hver sin retning.

Alt i alt kan det virke som at vilkåret om overskudd har oppstått fordi forarbeidene har vært for ukritisk når de hevdet at merverdiavgiftens næringsbegrep er likt skatterettens virksomhets begrep. Mens det på skatterettens område er netto inntekten som blir skattelagt så er det merverdien som blir skattelagt i merverdiavgiftsretten. På skatterettens område er det dermed naturlig å ha egnet til overskudd som et kriterium for å få fradrag for utgifter, mens det ikke er like naturlig på merverdiavgiftsretten.

## **4.2 Hvilken type overskudd**

Når en skal vurdere om en aktivitet er egnet for overskudd så er et sentralt spørsmål hvilken type overskudd det er snakk om. Det er umiddelbart lett å tenke seg at overskuddet skal være et avgiftsmessig overskudd. Altså at kravet er at aktiviteten skal generere en netto utgående avgift. Avgiften er tross alt ment å gi penger til staten, og da skulle en tenke seg at bare aktiviteter med en netto utgående avgift skulle ha rett og plikt til å registrere seg. Men dette er neppe en riktig tolkning. Forarbeidene sier at næringsbegrepet, og dermed egnethetsvurderingen, i utgangspunktet er basert på skatterettens virksomhetsbegrep. I skatteretten er det naturlig nok ikke et spørsmål om aktiviteten har en netto inngående eller netto utgående avgift. Det er rimelig å anta at forarbeidene ville ha drøftet spørsmålet hvis netto utgående avgift skulle være avgjørende for registreringsplikten. Denne tolkningen har støtte i LB-2009-153551.

Dommen handlet om et aksjeselskap som hadde kjøpt en seilbåt med det formål å drive utleievirksomhet. Etter noen års drift, hvor selskapet hadde gått underskudd, så mente avgiftsmyndighetene at aktiviteten ikke var egnet for overskudd og dermed ikke skulle ha vært registrert. Det ble fattet et vedtak om etterberegning av avgift for hele driftperioden. En av selskapets anførsler i lagmannsretten var at det sentrale for vurderingen var om driften ville gi en netto utgående avgift. Lagmannsretten var ikke enig, og mente at en slik tolkning verken hadde støtte i forarbeidene eller i rettspraksis. Til gjengjeld var ikke retten helt avvisende til å legge noe vekt på momentet avgiftsresultatet, noe som vil bli kommentert nærmere i punkt 4.3.

Når spørsmålet om egnet til overskudd har vært oppe i underretten så har den sentrale drøftelsen gått ut på om aktiviteten økonomisk sett er egnet til å gi overskudd<sup>25</sup>.

Dermed er utgangspunktet at det er det økonomiske overskuddet som er avgjørende for vurderingen. Men, som nevnt innledningen så er det forskjeller mellom det skatterettslige og det merverdiavgiftsrettslige næringsbegrepet. Dermed må det vurderes om det skal gjøres visse unntak fra dette utgangspunktet.

For det første kan det stilles et spørsmål om det i det hele tatt er et krav om at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Både i underrettspraksis<sup>26</sup>, teori<sup>27</sup>, og skattedirektoratets meldinger<sup>28</sup> er det antatt at det ikke er et absolutt vilkår om at virksomheten går med fortjeneste. Et slikt absolutt vilkår ville ført til problemer med aktiviteter som er ment å gå i null. Hvis slike virksomheter slipper å legge avgift på sin omsetning så ville disse kunne underby sine konkurrenter, samtidig som de kan holde driften i gang så lenge de måtte ønske. Dette ville helt klart stride mot hensynet til konkurransenøytralitet. En typisk problemstil-

---

<sup>25</sup> LH-2003-115, LB-2009-153551, LB-2012-201380, LG-2010-150624, LG-2012-148338

<sup>26</sup> LB-2009-144119

<sup>27</sup> Gjems-Onstad(2009), side 92.

<sup>28</sup> SKM-2000-12, punkt 4.

ling er veldedige institusjoner som selger varer og tjenester til kostpris. Eksempelvis en stiftelse som selger ved til gamle og funksjonshemmede, og krever en pris som kun dekker driftskostnadene. Hvis stiftelsen kan selge veden uten merverdiavgift, så kan de selge veden opptil 20 % billigere enn sine konkurrenter, og dermed utkonkurrere de som prøver å drive salg av ved som næring.

Et annet typisk eksempel på problemet er selskaper som yter tjenester til andre selskaper i samme konsern og hvor vederlaget blir kun er en kostnadsfordeling uten noe påslag for fortjeneste. Etter rt. 2002 side 1469 er det antatt at en slik kostnadsfordeling kan regnes for å være en aktivitet som er egnet til å gi overskudd.

Faktumet i rt 2002 side 1469 var at et regnskapsfirma hadde delt virksomheten opp i to selskap. Det ene selskapet skulle betjene kunder som var selv var avgiftspliktige, mens det andre selskapet skulle betjene kunder som ikke selv var avgiftspliktige. På denne tiden var det frivillig om regnskapsfirmaer skulle registreres og ved å dele virksomheten opp i to firma kunne virksomheten samlet være konkurransedyktig for begge kundegrupper. Formelt var personale ansatt av det registrerte firmaet og det var dette firmaet som stod for lønnsutbetalingene. Det uregistrerte firmaet ble fakturert, uten fortjenestepåslag, for de forholdsmessige lønnskostnadene for arbeidet som ble utført for dette selskapets kunder. Det juridiske spørsmålet var om dette vederlaget skulle regnes for å være avgiftspliktig omsetning. Flertallet drøftet ikke om denne delen av virksomheten var egnet til å gi overskudd, men slo kun fast at omsetningen var å regne som avgiftsfri utleie av arbeidskraft. Mindretallet var uenig i at dette kunne sees på som utleie av arbeidskraft, og mente at dette var avgiftspliktig omsetning av regnskapstjenester. Etter mindretallets mening var det uten betydning at det ikke var beregnet noen fortjeneste på vederlaget. På grunn av interessefelleskapet kunne det ikke kreves et element av fortjeneste i vederlaget for at denne delen av virksomheten skulle kunne regnes som egnet til overskudd. Det er antatt i teorien<sup>29</sup> at også flertallet mente at aktiviteten skulle regnes for å være egnet til å gå med overskudd. Det

---

<sup>29</sup> Wilt og Willumsen(2010), side 71



ville ikke vært behov å drøfte om dette var utleie av arbeidskraft hvis aktiviteten ikke ble regnet for å være egnet til å gå med overskudd og dermed i skulle anses for å være næringsvirksomhet.

Et lignende tilfelle finner i LB-2009-144119. Her ble et selskap ansett for å være næringsdrivende selv om det hadde store underskudd. Selskapet utført tjenester andre selskaper i samme konsern. For tjenestene var det ikke krevd markedsmessig godtgjørelse. Ligningsmyndighetene mente at tjenestene som ble utført ovenfor de andre selskapene var avgiftspliktig omsetning og fastsatte grunnlaget for avgift ved skjønn, med hjemmel i merverdiavgiftloven av 1969 § 19 (2). Paragrafen tilsvarer den nye mval § 4-4 (1). Selskapet hevdet det ikke var avgiftspliktig og en av anførselene var at selskapet ikke var egnet til å gi overskudd. I følge selskapet så var det aldri meningen at selskapet skulle gå med overskudd og vederlagene som selskapet fikk av de andre selskapene i konsernet var kun en utgiftsfordeling. Etter lagmannsrettens mening var selskapet egnet til overskudd. Tjenestene var av en slik art at de var avgiftspliktig og selskapet kunne ha gått med overskudd hvis det var beregnet markedsmessig godtgjørelse for tjenestene. I følge lagmannsretten måtte selskapet vurderes ut i fra den driften selskapet hadde. Det faktum at selskapet på grunn av konsernets interesser til dels ikke hadde krevd godtgjørelse for sine tjenester betydde ikke at driften som sådan ikke var egnet til å gi overskudd.

Både rettskildene og hensynene bak loven peker i retning av at det kan være tilstrekkelig for avgiftsplikt at virksomheten er ment å gå i null. Et moment i vurderingen er om aktiviteten har konkurrenter som driver aktiviteten med det formål å oppnå fortjeneste. I så fall vil konkurransenøytralitetshensynet ha større vekt og dermed vil det være større grunn til å gi aktiviteten en plikt til å legge avgift på omsetningen<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Wilt og Willumsen(2010), side 70

### 4.3 Er netto inngående avgift et moment i vurderingen?

Spørsmålet er om det er et moment i egnethetsvurderingen om aktiviteten går med netto inngående eller netto utgående avgift. Som jeg vil beskrive under så er det ikke tvil om at det finnes tilfeller hvor det vil stride mot hensynene bak loven om egnethetsvurderingen kun skal se på det økonomiske resultatet.

Før jeg går videre må jeg avgrense dette mot virksomheter hvor har spesial regler. Det er noen typer aktiviteter og produkter som loven gir en positiv særbehandling. Dette gjelder først og fremst produkter som har en lavere sats enn den vanlige, jfr. mval kapittel 5 og 6. For eksempel gjelder dette aviser, bøker, persontransport og eksportbedrifter. Disse vil få fullt fradrag for sin inngående avgift, men bruker en lavere sats på sin egen omsetning. Virksomheter som omsetter slike produkter vil kunne ha både et økonomisk overskudd og ha en netto inngående avgift. Det ligger altså innbakt i lovens system at disse bedriftene vanligvis har netto inngående avgift og dette kan sees på som en form for subsidiering fra staten til bedrifter som er regnet for å være samfunnsmessig ønskelige. Det er neppe tvil om at det i vurderingen av næringsvirksomhet ikke kan legges noe vekt på at disse virksomhetene går med netto inngående avgift. Til gjengjeld må de fortsatt oppfylle de andre vilkårene i mval § 2-1 for å ha rett og plikt til å være registrert.

Som sagt i innledningen så er konkurransenøytralitet et viktig prinsipp i merverdiavgiftsretten. Hvis en i egnethetsvurderingen ikke kan ta hensyn til avgiftsresultatet så vil det i visse tilfeller føre til at avgiften påvirker konkurransen. I tillegg vil det føre til at staten får et mindre netto proveny, noe som riktignok neppe er et særlig sterkt moment<sup>31</sup>.

Selv om det ut i fra rettskildene neppe er tillatt å se bare på selve avgiften, se punkt 4.2, så er det verken opplagt eller avklart at en ikke kan legge noe vekt på om virksomheten genererer netto inngående eller netto utgående avgift.

---

31 Ot.prp.nr.2 (2000-2001), punkt 4.3.5

For drøftelsen av dette spørsmålet er det for det første viktig å se at et slikt moment i mange tilfeller vil slå i samme retning som kravet til økonomisk overskudd. De fleste aktiviteter som på sikt går med økonomisk overskudd vil på sikt ha en netto utgående avgift, gitt at de er avgiftspliktige. På samme måte vil vanligvis en aktivitet som går med netto inngående avgift også ha et netto økonomisk underskudd.

Spørsmålet er hvordan en skal behandle de tilfellene hvor aktiviteten har mismatch mellom det økonomiske resultatet og det avgiftsmessige resultatet. En praktisk problemstilling er at en bedrift går med økonomisk underskudd men har netto utgående avgift. Dette er ikke så uvanlig, fordi mange utgifter ikke er avgiftsbelagte. Dette gjelder for eksempel lønn og avskrivninger. En slik virksomhet vil kunne ta en lavere pris for sine ytelser og dermed få en konkurransefordel hvis den slipper å legge avgift på omsetningen sin. Dette er spesielt markant hvor selve driften isolert sett går i overskudd, mens det er avskrivninger og eventuelle innkalkulerte alternativskostnader på egenkapitalen som gjør at aktiviteten går med underskudd. En slik aktivitet vil ha økonomiske midler til å kunne holde i gang aktiviteten i lang tid og vil dermed kunne utnytte sitt eventuelle konkurransefortrinn over en lang tidsperiode.

Det finnes også eksempler på det motsatte. Virksomheter som får store ikke-avgiftsbelagte inntekter vil kunne gå med økonomisk overskudd men likevel netto inngående avgift. Et eksempel på problemet er forskningsinstitusjoner. Hvis de forsker på bestilling så vil pengene de mottar være avgiftspliktig omsetning. Hvis de tilgjengelig får generelle tilskudd fra offentlige eller private fond, så regnes dette vanligvis ikke for å være omsetning<sup>32</sup>, og dermed er det heller ikke avgiftspliktig. En institusjon som både driver forskning på bestilling og som får støtte av det offentlige vil økonomisk sett kunne gå i null, selv om den har netto inngående avgift. Siden bare deler av inntektene er avgiftsbelagte så kan institusjonen ta en lavere pris på den avgiftsbelagte delen av virksomheten og likevel gå med økonomisk over-

---

32 Merverdiavgiftshåndboken(2013) punkt 1-3.2.16

skudd. Sammenlignet med sine konkurrenter så kan dette sees på som at avgiftssystemet subsidierer institusjonen og gir institusjonen en konkurransefordel.

Både konkurransenøytralitetshensynet og provenyehensynet trekker altså i retning av å legge noe vekt på om aktiviteten genererer netto inngående eller netto utgående avgift. Men betyr dette at det kan og skal legges vekt på avgiftsresultatet når en vurderer om en aktivitet er egnet for overskudd?

Spørsmålet har så vidt jeg kan se ikke vært behandlet i Høyesterett.

Teorien er ikke avvisende til å trekke inn netto utgående avgiften som et moment i vurderingen<sup>33</sup>. Det er antatt at en virksomhet ikke har rett og plikt til registrering hvis driften på sikt er antatt å føre til netto inngående avgift<sup>34</sup>.

Underrettspraksis er heller ikke helt avvisende til å trekke inn avgiftsresultatet som et moment i egnethetsvurderingen. I LG-2012-148338 hadde et aksjeselskap kjøpt inn en båt med det formål å drive utleievirksomhet. Aktiviteten gikk med underskudd de første årene og avgiftsmyndighetene krevde tilbakebetalt fradrett inngående avgift. Selskapet hevdet at det måtte legges stor vekt på at driften gav netto utgående avgift. Lagmannsretten uttalt at i utgangspunktet kan avgiftsprovenyet ha betydning i vurderingen. Samtidig blir det poengtert at en da ikke bare kan se på om selve driften gir netto utgående avgift, men man må også ta med fradrag på inngående avgift fra investeringer. Hvis en tok med det store fradraget som selskapet fikk på båtens inngående avgift så ville aktiviteten likevel gå i avgiftsmessig underskudd.

Dette er et viktig poeng. For virksomheter som krever store investeringer i en oppstartsfasen så er det lett å tenke seg tilfeller hvor virksomheten i alle terminene unntatt den første har

---

<sup>33</sup> Gjems-Onstad(2011), side 87, og Wilt og Willumsen(2010), side 74.

<sup>34</sup> Gjems-Onstad(2011), side 87, og Wilt og Willumsen(2010), side 74

gått med netto utgående avgift, men hvor disse beløpene er så små i forhold til den store inngående avgiften i første termin at virksomheten totalt sett aldri vil gi en netto utgående avgift. En litt mildere variant er hvor aktiviteten riktignok vil skape en samlet kronemessig netto utgående avgift, men hvor innbetalingene er så små og skjer over så mange år at nåverdien til de netto utgående avgiftene er mye lavere enn nåverdien til inngående avgift på investeringen. Slike tilfeller kan unngås hvis en neddiskontere de framtidige utgående avgiftene og krever at den neddiskonterte verdien skal være like stort som fradraget for den inngående avgiften.

Som sagt i punk 4.2 så sier lagmannsretten i LB-2009-153551 at en verken i forarbeider eller rettspraksis har støtte for å kunne legge vekt på avgiftsresultatet. Retten mener likevel at det i tvilstilfeller kan være rom for å legge noe vekt på om virksomheten går med netto inngående eller netto utgående avgift.

Dommene åpner for å trekke inn avgiftsresultatet. Uheldigvis drøfter de ikke om vi her er på et område hvor hensynene bak reglene i skatteretten og hensynene bak reglene i merverdiavgiftsretten så forskjellige at også reglene bør være forskjellige på de to rettsområdene. Både Rt. 1994 s.1064 og merverdiavgiftsloven sine forarbeider<sup>35</sup> spesifiserer at næringsbegrepet ikke er identisk i skatterett og avgiftsretten. Både i forarbeider og i teorien<sup>36</sup> er konkurransenøytralitetshensynet trukket fram som et viktig skille mellom skatteretten og avgiftsretten. Statens utbetaling av netto inngående avgift er en de store forskjellene mellom rettsområdene og kan helt klart føre til en konkurransevidning, mens dette ikke er aktuelt på skatterettens område. En annen forskjell som ikke blir drøftet er det faktum at det er det økonomiske overskuddet som blir skattelagt på skatteområdet, mens det er den netto omsetningen som blir skattelagt på avgiftsområdet. Så mens det derfor har vært naturlig å la det økonomiske overskuddet være avgjørende på skatteområdet, så er det ikke like opplagt at det økonomiske overskuddet skal være enerådende for avgiftsretten.

---

35 Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

36 Wilt og Willumsen(2010), side 67

Samlet sett tyder mye på at det skal tas hensyn til avgiftsresultatet. Både underrettspraksis, teori og reelle hensyn trekker i retning av at dette er et av områdene hvor det skatterettslige og det avgiftsrettslige næringsbegrepet er forskjellig. Dermed skal det antageligvis legges noe vekt på hvorvidt aktiviteten genererer netto inngående eller netto utgående avgift. Det er likevel et åpent spørsmål hvor mye vekt en kan legge på avgiftsresultatet.

#### **4.4 Hvordan skal en tolke ordet "objektivt"?**

Utgangspunktet er at egnethetsvurderingen skal være en konkret og objektiv helhetsvurdering av den bestemte virksomheten<sup>37</sup>. Et viktig spørsmål er hvor strengt en skal tolke ordet objektivt. Menes det med ordet objektivt noe som kan bevises at har skjedd eller kan skje? Eller skal en tolke ordet som at vurderingene skal være uhildet og upartiske, og altså ikke legge vekt på formålet og hensikten bak aktiviteten? Dette spørsmålet har en nær og viktig sammenheng med spørsmålet om hvilket tidspunkt en skal vurdere egnetheten ut i fra.

Utgangspunktet er at en aktivitet skal registreres når aktivitet oppfyller kravene til registrering i mval kapittel 2, jfr. mval. § 14-1. Utgangspunktet er dermed at det er på registreringstidspunktet at en skal vurdere om aktiviteten oppfyller kravene, herunder om den er egnet til overskudd. På dette tidspunktet er det selvsagt ikke mulig å vite nøyaktig hva fremtiden vil bringe, og det er dermed opplagt at kravet om objektivitet på dette tidspunktet kun inneholder et krav om at vurderingene skal være saklige, upartiske og ikke basert på subjektive hensikter.

---

37 LB-2009-153551

Problemet oppstår hvis det i ettertid blir stilt spørsmål om aktiviteten faktisk oppfylte kravene og om aktiviteten dermed hadde rett og plikt til å være registrert. Avgiftsmyndighetene kan ta opp dette spørsmålet opptil ti år etter at aktiviteten ble registrert, jfr. § 18-1. Det kan få store konsekvenser hvis det viser seg at aktiviteten skulle ha vært registrert uten å ha vært det, eller har vært registrert når det ikke skulle ha vært det. For eksempel kan avgiftsgrunnlaget bli fastsatt med skjønn, jfr. mval § 18-1 (1) c). Det er dermed et viktig spørsmål hvordan en skal behandle nye faktum som har kommet i saken i de opptil ti år som har gått. Eller for å si det på en annen måte, det blir et spørsmål om hvilket tidspunkt en skal vurdere egnetheten ifra.

En variant er at alle nye fakta skal være med i vurdering. Målet er å finne ut om aktiviteten på registreringstidspunktet objektivt sett var egnet til overskudd og de siste årenes regnskaper kan i aller høyeste grad kaste lys over om dette. En annen måte å formulere dette standpunktet på er at det i "objektivt egnet for overskudd" ligger et krav om at virksomheten faktisk går med overskudd. Hvis den ikke går med overskudd etter et vist antall år så var dermed aktiviteten ikke egnet for overskudd.

Problemet med denne tilnærningen er at den gjør det mer risikabelt å prøve å starte en næringsvirksomhet. Uansett hvor mye arbeid en legger ned i planleggingen og hvor stor tro både en selv og andre har til prosjektet så er det alltid en risiko for at aktiviteten vil gå med underskudd. Og selv om driften går dårligere enn forventet så kan det likevel være best både bedriftsøkonomisk og samfunnsøkonomisk å fortsette driften. Men dette kan bli vanskelig hvis avgiftsmyndighetene i ettertiden har rett til å overprøve vurderingene ved å vise til at regnskapene ikke har vist overskudd de siste årene og at aktiviteten dermed aldri har vært egnet til overskudd.

I tillegg har den det problemet at den ville unntatt fra avgift alle virksomheter som i ettertid viser seg likevel ikke å ha vært egnet til overskudd. Dette må sees i sammenheng med at det er forskjell på endringsfristene til avgiftsmyndighetene og den påståtte næringsdrivende. Avgiftsmyndighetene kan vedta endring i inntil ti år etter en termin, mens den påståtte

næringsdrivende kan kreve endring i bare 3 år<sup>38</sup>. Det vil derfor kunne tenkes at avgiftsmyndighetene ville foretatt en skumming av sakene, hvor bare de underskuddsbedriftene som gikk med netto inngående avgift ville blitt omgjorte, mens de som har gått med netto utgående avgift ikke ville bli endret. Dette ville blitt et brudd på det forvaltningsrettslige likebehandlingsprinsippet, og hvor den krenkede ikke ville ha hatt noen måter å angripe forskjellsbehandlingen. Dette momentet ville riktignok mistet mye vekt hvis avgiftsresultatet har en sentral rolle i egnethetsvurderingen, se punkt 4.3.

En annen tilnærming er at en skal vurdere egnetheten ut i fra hva som var de mest sannsynlige framtidsutsiktene på registreringstidspunktet, og at seinere regnskaper og andre faktum kun er med på å kaste lys over om vurderingene som ble gjort på registreringstidspunktet var fornuftige. En kan se dette synspunktet slik at "objektivt" i kravet om "objektivt egnet til overskudd" kun inneholder er krav om at også en objektiv og uhildet tredjepart ville ansett det for å være mest sannsynlig at aktiviteten gikk med overskudd. Altså til forskjell fra et vilkår om at aktiviteten faktisk går/har gått med overskudd.

Jeg har ikke sett at spørsmålet er diskutert i høyesterett eller i forarbeidene. I underrettspraksis er det uttalt litt forskjellig. I LG-2012-148338 er det sagt at vurderingen skal skje ut ifra det tidspunktet det blir tatt en beslutning å investere. I en rekke andre dommer<sup>39</sup> er det uttalt at vurderingen skal skje ut i fra faktum på vedtakstidspunktet til avgiftsmyndighetene. Selv om det kan virke som domstolene er uenige, så er det ikke gitt at uttalelsene gir uttrykk for et forskjellig syn på spørsmålet. Til forskjell fra i LG-2012-148338, så virker det som at uttalelsene har kommet for å avklare om den påståtte næringsdrivende har adgang til å legge fram bevis og faktaopplysninger som ikke har vært lagt fram innen klagenemda gjorde sitt vedtak. I skatte- og avgiftssaker så er bevisførselen begrenset, jfr. Rt. 2009, side 1577, avsnitt 50. Men det er et spørsmål om hvilke bevis som domstolen kan legge vekt på

---

38 Mval § 18-3

39 LG-2010-150624, LB-2012-170205, LB-2012-201380



i avgjørelsen, og ikke et spørsmål om hvilket tidspunkt en skal ta utgangspunkt i når en vurderer om aktiviteten var egnet til å gi overskudd.

På skatterettens område har lignende problemstillinger noen ganger vært tema i høyesterett.

Rt 1995, s 1422 og rt. 2009 s. 1476 kan tolkes i retning av at når aktiviteten har et økonomisk formål har avgiftsmyndighetene mindre adgang til å etterprøve disposisjonene til den påståtte næringsdrivende. Den første dommen handlet om en person som drev kombinert jordbruk og skogbruk. Her ble det sagt at når en aktivitet er en hovedaktivitet med økonomisk overskudd som formål så har ligningsmyndighetene mindre rom for å vurdere om virksomheten objektivt sett var egnet til å gi økonomisk overskudd enn det de har hvis en aktivitet er et sideprosjekt. Dette er en lignende tankegang som i Rt. 2009 s. 1473. Denne dommen handlet om retten til fradrag etter skatteloven § 6-1. Etter en tolkning av Rt. 1981 s. 256 ble det uttalt at domstolene ikke skal sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører investeringen, og en må vurdere situasjonen ut i fra det man viste på investerings-tidspunktet.

Dommene handlet ikke om næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven så en skal dermed være forsiktig med å gi dommene for stor vekt. I tillegg ble det slått fast i rt. 2009 s. 1473 at fradragetsregelen i skatteloven § 6-1 ikke inneholder et krav om at investeringene er objektivt egnet til å gi inntekter, noe som er det motsatte utgangspunktet ifra det som blir sagt i forarbeidene om næringsbegrepet. Det er likevel ikke opplagt at forskjellen er så stor som det umiddelbart kan virke. Rt. 1995 s.1422 får stor vekt fordi forarbeidene uttaler at virksomhetsbegrepet i skatteretten i utgangspunktet er likt næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven, se punkt 1.1. Og både for merverdiavgiftsretten og skatteretten er spørsmålet om, og i så fall i hvor stor grad, myndighetene og domstolene kan bruke etterfølgende kunnskap om resultatet til å endre investeringens status. Siden de reelle hensynene er såpass like i disse to tilfellene og det faktum at næringsbegrepet er antatt å ligge tett opp til virksomhetsbegrepet, gjør at det etter min vurdering er mest riktig å legge til grunn resultatet i høyesterettsdommene også i vår situasjon. Det vil si at avgiftsmyndighetene ikke står fritt til å

overprøve investorens vurdering av egnetheten og vurderingen må tas med utgangspunkt i hvordan utsiktene så ut på investeringstidspunktet.

#### **4.5 Subjektive vurderinger hos den som driver aktiviteten.**

Det neste spørsmålet er om og i så fall i hvor stor grad en kan legge vekt på vurderinger gjort av den som driver aktiviteten? Siden det i forarbeidene snakkes om en objektiv vurdering så kan en tenke seg at subjektive vurderinger ikke har noen som helst plass. Problemet er at en slik regel vil øke risikoen for grundere. Den som driver en aktivitet skal registrere seg med en gang han oppfyller vilkårene i mval § 2-1, jfr. § 14-1. Dette betyr at han på registreringstidspunktet må anse seg selv for å være en næringsdrivende, som igjen betyr at han må ha vurdert det slik at han på sikt er egnet til å gå med overskudd. Selv om personen forsøker å være mest mulig objektiv, så vil kalkylene alltid ha et større eller mindre element av skjønnsmessige og subjektive vurderinger. Hvis avgiftsmyndighetene i ettertid har full mulighet til å overprøve kalkylene, så vil det blir vanskeligere for personen å forutse sine avgiftsmessige forpliktelser og dermed vil den økonomiske risikoen øke.

Rettspraksis<sup>40</sup> har til dels tatt hensyn til forretningsplaner og kalkyler som er utarbeidet av den påståtte næringsdrivende. Dette er i og for seg ganske naturlig. For det første siden det ofte er et av de få momentene en har å se på. For den andre fordi det må legges som en presumsjon at investorene prøver å lage en kalkyle som stemmer best mulig med virkeligheten<sup>41</sup>. Det er tross alt de som taper tid og penger hvis investeringene slår feil.

---

40 Rt. 1995 side 1422, LB-2009-153551, LG-2012-148338

<sup>41</sup> Rt. 1995 side 1422, side 1425.

Samtidig må en ikke dra dette for langt. For det første er det klart at kalkylene kan være både for optimistiske og for pessimistiske. Derfor må det settes som et krav at kalkylene er noenlunde realistiske.<sup>42</sup> Siden egnethetsvurderingen skal være objektiv så må urealistiske kalkyler settes til side.

For det andre er det grunn til å være mer skeptisk ovenfor kalkyler og forretningsplaner som blir utarbeidet først etter at avgiftsmyndighetene har tatt opp spørsmålet om å skjønns-  
ligne aktiviteten. I de tilfellene er det økt sannsynlighet for at kalkylene er endret i den ret-  
ningen som avgiftsmessig lønner seg, og at de derfor mangler den nødvendige graden av  
objektivitet.

Rettspraksis har altså til viss grad skal legge vekt på de subjektive vurderingene til den som driver aktiviteten. Men det virker ikke som at de har blitt tillagt noen stor vekt i tvistene om merverdiavgift.

Spørsmålet blir så om det er lov å gå et steg videre og også legge vekt på formålet til den som driver aktiviteten. Det ville i praksis bety at formålet med aktiviteten ville kunne være med på å avgjøre hvordan aktiviteten skal avgiftsmessig behandles. Dette vil igjen kunne føre til at en av tilbydere av et produkt slipper å ha de samme avgiftsmessige byrdene som sine konkurrenter. Derfor ville det helt klart vært et brudd på konkurransenøytralitetsprin-  
sippet hvis en tillater å legge vekt på aktivitetens formål. Det må derfor sterke grunner til for å kunne legge vekt på et slikt moment.

Det som i hovedsak gir rettskildemessig støtte til å legge vekt på formålet er høyesteretts-  
dommen rt. 1995 s.1422. Faktumet i dommen var at en person levde av å drive jordbruk og  
skogsdrift. Jordbruket hadde i mange år gått med underskudd, mens skogsdriften hadde gått  
med overskudd. Ligningsmyndighetene mente at personen ikke hadde rett til fradrag for  
underskuddet fra jordbruket i sin inntekt fra skogsdriften. Førstvoterende uttalt at for ho-

---

42 LG-2012-148338

vedaktiviteter så må det økonomiske formålet aksepteres slik at ligningsmyndighetene har mindre adgang til å overprøve om aktiviteten er egnet til å gi overskudd. Dommen omhandler virksomhetsbegrepet i skatteloven og er dermed i og for seg relevant. Likevel er det all grunn til å være forsiktig med å overføre dette standpunktet til merverdiavgiftsretten. Hvis en tillater større grad av subjektivitet for hovedaktiviteter enn for sideprosjekter så vil det i praksis bety at forskjellige personer skal bli behandlet forskjellig avgiftsmessig. Med det store fokuset på konkurransenøytralitet så er det høyst tvilsomt at en kan tillate en slik forskjell.

Det som muligens er mulig er å trekke inn dette som et svakt moment i en helhetsvurdering. Hvis en aktivitet kun har som formål å tjene penger så er det kanskje mindre grunn til en streng vurdering av egnetheten enn hvis aktiviteten har flere formål. En av hovedhensiktene med kravet til overskudd er tross alt å unngå at personer får fradrag for personlige utgifter<sup>43</sup>. Når aktiviteten er en hovedaktivitet hvor økonomisk gevinst er hele formålet, så vil det ikke lengre være grunn til å være redd for at dette skal skje. Det er dermed litt mindre grunn til å være like streng i slike tilfeller som en er i situasjoner hvor et driftsmiddel blir brukt både i næring og privat. En slik tolkning har støtte i LB-2012-201380. I dommen hadde et aksjeselskap anskaffet to hytter med den hensikt å tjene penger på utleie. Avgiftsmyndighetene nektet registrering på grunnlag av manglene egnethet til overskudd. Selskapet hevdet i lagmannsretten at siden aktivitetens eneste formål var å tjene penger så skulle det legges til grunn og det var dermed ikke rom for å vurdere om aktiviteten var egnet til overskudd. Lagmannsretten var enig i at det på grunn av kontrollhensynet er en strengere vurderingsnorm for aktiviteter med flere formål, men egnetheten skulle vurderes også i tilfeller hvor eneste formål var å tjene penger.

---

43 Merverdiavgiftshåndboken(2013) punkt 2-1.4

## 4.6 Hvor langt tidsrom er relevant?

Et sentralt spørsmål er hvor langt tidsrom en skal ta hensyn til når en vurderer om aktiviteten er egnet til å gi overskudd. Dette er både et spørsmål om hvor langt fram i tid en skal se, og hvor langt tilbake i tid en skal se. Vurderingen blir nødvendigvis mer usikker desto flere år en skal se framover i tid. Det er kanskje mulig å finne ut hva som har skjedd i de årene aktiviteten har begått, men framtiden er alltid vanskelig å spå. En må derfor legge seg på et kompromiss mellom hva som er objektivet etterprøvbart, og det som er teoretisk riktig. Vurderingen skal dermed ta for seg ikke bare det enkelte år, men også se hva som er mulig på litt lengre sikt<sup>44</sup>. Nøyaktig hvor mange år fram i tid en skal se vil avhenge av hvilken type aktivitet det er snakk om<sup>45</sup>. På den ene enden av skalaen har en aktiviteter som er så kortvarige at de grenser til ikke å ha den nødvendige varigheten som kreves til å være næringsvirksomhet, jfr. punkt 3. Slike prosjekter må nødvendigvis vurderes over bare den korte tiden de er aktive. På den andre enden av skalaen har en aktiviteter som er av en slik art at de nødvendigvis må vurderes over lang tid. Dette gjelder for eksempel juletreproduksjon<sup>46</sup> og kraftverk.

I underrettspraksis har en lagt seg på mellom 5 og 8 år for utleie av lystbåter. Se blant annet LG-2012-148338 og LG-2010-150624.

I LB-1997-301 og TSOST-2012-184146 handlet saken om hesteavl. I den første saken ble det vist til at det bare var et av de siste 30 årene som hadde gitt overskudd. I den andre saken ble det tatt hensyn til de 18 siste årene samt ti år framover, altså totalt 28 år. I følge tingretten var 28 år mer enn det rettspraksis legger opp til.

---

44 Rt 1985 s.319

45 Rt 1995 s.1422, ot.prp.nr 76 (2008-2009) side 26

46 Rt. 1995 s.1422

I LH-2003-115 var spørsmålet om gårdsdriften som et ektepar dreiv på siden av full jobb skulle regnes som å være næringsvirksomhet. Staten påsto at siden det registrerte personer har rett på utbetaling av netto inngående avgift så måtte vurderingsperioden være kortere enn på skatterettens område, hvor det ifølge staten er innrømt en vurderingsperiode på 4-5 år. Retten var enig i statens anførsel. Det ble ikke drøftet om vurderingsperioden på skatterettens område faktisk er 4-5 år, og det kan diskuteres om rettens konklusjon var riktig på akkurat dette spørsmålet.

Som sagt så er dette ikke bare et spørsmål om hvor langt fram i tid en skal se, men også hvor mye en skal se bakover i tid. På den ene siden så er det selvsagt slik at tidligere år sier mye om hva som kan forventes i framtiden. På den andre siden er det ikke gitt at det som skjedde i fjor også vil skje i år. Det ikke uvanlig at en bedrift drives med underskudd i en oppstartsfasen og det er heller ikke ukjent at en bedrift går fra å ha store overskudd i et år til å ha bunnløse tap i det neste. Et tredje hensyn er at en aktivitet må kunne endre status etter hvert som tiden går. For eksempel må en aktivitet kunne regnes for å være næringsdrift, selv om den begynte som en hobby og i mange år gikk med underskudd<sup>47</sup>. Og på samme måte må en aktivitet kunne gå fra å være en næringsdrift til å bli en hobby. Hvis en legger for mye vekt på fortiden så vil en kunne ende opp med at aktiviteter som helt klart er lønnsomme i dag likevel ikke skal være registrert, eller aktiviteter som helt klart er tapsprosjekter i dag men som likevel skal være registrerte. Dette kan komme på kant med hensynet til konkurransenøytralitet. Samtidig kan en få urimelige resultater og en går en glipp av en stor informasjonskilde, hvis en helt unngår å se på tidligere år.

Dette spørsmålet kan med fordel deles opp i to underspørsmål. For det første, hvilken betydning har tidligere års drift på vurderingen av om aktiviteten er en næring i dag? For det andre, hvilken innvirkning har tidligere års drift på vurderingen av om en aktivitet var en næring på et gitt tidspunkt i fortiden?

---

47 Rt. 1952 side 150, side 151. LB-2004-4182

For å ta det siste spørsmålet først. Regnskapene fra driften er en viktig kilde til informasjon om aktiviteten faktisk har vært egnet til overskudd, og om tidligere års vurderinger var realistiske og objektive. Det er dermed fornuftig å ta hensyn til regnskapene. Riktignok kan det som drøftet i punkt 4.4 diskuteres om en skal legge avgjørende vekt på det resultatet som oppsto. Likevel er det neppe noen tvil om at en i hvert fall i en viss grad kan og skal ta hensyn til tidligere års drift.

Det som er et vanskeligere spørsmål er i hvilken grad en skal ta hensyn til tidligere år når en vurderer om aktiviteten er en næring i dag. Dette spørsmålet har to sider. Det ene er om en skal ta hensyn til faktaopplysninger fra tidligere år når en vurderer hva som sannsynligvis vil skje i framtiden. Her er det opplagte og selvfølgelig svaret at det skal en selvsagt gjøre. All kunnskap vi har i dag er basert på de opplysningene og erfaringene en har gjort i går. Hvis en virksomhet har gått med store underskudd de siste årene og det ikke er gjort noen endringer i driften, så må en selvsagt kunne trekke inn de tidligere årene når en vurderer hva som mest sannsynlig vil skje til neste år<sup>48</sup>.

Den andre og vanskeligere siden av spørsmålet er om tidligere års overskudd eller underskudd skal tas direkte med i vurderingen. For å si det på en annen måte, må det sannsynlige framtidige overskuddet være stort nok til å utligne det akkumulert underskudd for at aktiviteten i dag kan sies å være egnet for overskudd? Eller skal en aktivitet regnes for å være egnet til overskudd fra og med det tidspunktet den framtidige driften sannsynligvis vil gå med overskudd? For eksempel vil dette på sikt kunne bli et spørsmål for den påståtte næringsdrivende i LB-2012-201380. Her gikk selve driften i pluss, men innkalkulerte kostnader på egenkapitalen førte til at aktiviteten ikke ble ansett som næringsdrift. Hvis inntektene øker eller kostnadene synker, så er det ikke utenkelig at aktiviteten etter hvert vil få større inntekter enn kostnader. Får selskapet da en plikt til å registrere hytteutleievirksomheten seg fra og med det tidspunktet de sannsynlige framtidige inntektene overstiger de sannsyn-

---

<sup>48</sup> Rt. 1985 side 319

lige framtidige kostnadene? Eller må disse framtidige inntektene også være så store at de overstiger hele eller deler av det akkumulerte underskuddet fra tidligere år?

Fra et økonomisk ståsted så er det klart at det ikke skal tas hensyn til disse tidligere kostnadene når en skal vurdere hva som lønner seg å gjøre i framtiden. Hvis en uansett ikke får tilbake kjøpesummen så er økonomisk sett bare et spørsmål om selve driften vil lønne seg. Det er mer uklart hva som er den rette løsningen juridisk sett.

Etter Rt-1995-1422 så kan det virke som at man i hvert fall for skatteretten sin del ikke skal ta med akkumulerte underskudd:

"Lønnsomhetsvurderingen må være framtidsrettet, og det blir etter min mening lite rom for å trekke akkumulerte underskudd av tidligere drift inn i vurderingen"<sup>49</sup>

Denne løsningen har også den fordelen at den gir de klareste og enkleste svarene på når en aktivitet har gått fra å være uegnet til overskudd til å være egent til overskudd. Tidspunktet er rett og slett når de sannsynlige framtidsutsiktene har gått fra å være negative til å bli positive. Det kan dermed virke som denne løsningen er utgangspunktet. Men det er noen mothensyn som må bli drøftet.

For det første kan en slik løsning gi et urimelig resultat. Sett at en person har gjort som selskapet i LB-2012-201380 og investert betydelige beløp i et driftsmiddel som er nødvendig for å drive en viss aktivitet. Det viser seg senere at selve driften riktignok gir årlige inntekter, men at disse er mye lavere enn forutsatt i kalkylene og ikke store nok til å overstige innkalkulerte kostnader på egenkapitalen. I ettertid er det dermed klart at driftsmidlet ikke var så mye verdt som det investoren hadde brukt i sine kalkyler. Når en tar med avskrivninger og innkalkulert avkastning på egenkapitalen så viser det seg at investeringen totalt sett gir et tap. Det kan likevel lønne seg reint bedriftsøkonomisk å fortsette driften. Investe-

---

49 Sitat fra side 1426 i dommen.



ringen er allerede foretatt og pengene er tapt. Så hvis driften gir et overskudd så vil videre drift ofte være den beste løsningen.

I et slikt tilfelle vil det i dag være klart at virksomheten ikke var egnet til overskudd på investeringstidspunktet, mens det er like klart at bedriftsøkonomisk er den på nåværende tidspunkt egnet til overskudd. Regnskapsmessig vil det her bli snakk om å nedskrive verdien på driftsmiddelet, jfr. regnskapsloven § 5-3 (3), noe som vil føre til at avskrivningene synker. Dermed vil det også regnskapsmessig kunne bli snakk om at den framtidige driften går med overskudd.

Hvis en legger til grunn at en kun skal se framover når en vurderer registreringsplikten så kan resultatet bli at virksomheten skal være registrert i dag og legge avgift på omsetningen siden den i framtiden vil generere større inntekter enn utgifter. Samtidig får den ikke fradrag for inngående avgift på driftsmiddelet siden virksomheten ikke var egnet til å gi overskudd på oppstartstidspunktet. Hvis en tillater nedskrivning av verdien til driftsmiddelet så kan en teoretisk sett tenke seg at personen skal være registrert fra og med terminen etter han investerte i driftsmiddelet. Hvis en ser på konkurransenøytraliteten så vil denne løsningen forsikre at den framtidige lønnsomme driften må legge avgift på omsetningen på samme måte som sine konkurrenter. Ulempen er at virksomheten likevel nektes fradrag for den store utgiften, nemlig selve investeringen. Dette er sterkt urimelig.

På den andre siden så får dette mothensynet mindre vekt hvis personen har rett til tilbakeføring av fradrag etter mval § 8-6 eller rett til justering etter reglene i mval kapittel 9. Hvis en legger til grunn at personen kan ha rett til fradrag etter disse reglene så vil en for alle store investeringer måtte se i hvert fall noen år bakover i tid, og i så fall har mothensynene mindre vekt.. Spørsmålet er derfor om personen vil få fradrag for inngående avgift på investeringen hvis han først ble nektet registrering på grunn av at han ikke ble ansett for å være egnet til overskudd, men så senere ble registrert fordi den samme aktiviteten har blitt egnet til overskudd?

For fradrag etter § 8-6 sin del er spørsmålet om investeringen kan sies å ha " direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten". Det er klart at uten investeringen så ville en ha hatt verken omsetning eller registrert virksomhet, noe som isolert sett tilsier at det foreligger direkte sammenheng. Samtidig er det klart at driftsmiddelet har vært brukt utenfor næringsvirksomhet, noe som går tilsier at det ikke foreligger direkte sammenheng. Ordlyden kan tolkes i retning av begge løsningene. I Ot.prp.nr.21 (2001–2002) blir det uttalt at på side 12 at et vilkår for tilbakegående avgiftsoppgjør er at anskaffelsene må ha vært "til bruk innenfor avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet". Det blir sagt som et eksempel at en ikke har rett på tilbakegående avgiftsoppgjør hvis driftsmiddelelene har vært brukt i hobbyvirksomhet før de ble tatt inn i den avgiftspliktige virksomheten. En kan muligens tolke "vært til bruk" som at det avgjørende er om formålet med kjøpet var at den skulle bli brukt innenfor avgiftspliktig virksomhet. Men etter dommen i Rt. 2010 side 1131 så er det en lite sannsynlig tolkning. I dommen ble et selskap som leide ut næringsseiendommer nektet fradrag for inngående avgift på en utleid bygning. Selskapet hadde søkt om frivillig registrering 9 dager etter den termin hvor omsetningen gikk over terskelverdien i § 2-1 og dermed hadde bygget blitt brukt i virksomhet utenfor avgiftsområdet. Dommen gir inntrykk av at bestemmelsen skal tolkes ganske strengt. I denne dommen var det riktignok et spørsmål om å anvende den gamle merverdiavgiftsloven og spørsmålet var ikke nøyaktig det samme som i våres situasjon, men etter min mening må konklusjonen likevel være at det nektes tilbakegående fradrag også i våres situasjon.

Spørsmålet blir da om personen kan ha rett på fradrag etter justeringsreglene i kapittel 9. Hvis en tar for gitt at driftsmiddelet var så dyrt at det oppfyller avgiftsgrensene i § 9-1 (2) og at en fortsatt er innenfor justeringsperioden i § 9-4, så er spørsmålet hvordan en skal tolke § 9-2. Etter ordlyden har personen krav på justering hvis han er registrert og bruken endres fra ikke-avgiftspliktig formål til avgiftspliktig formål. I våres tilfelle endrer verken formålet eller bruken seg. Det som endrer seg er personens avgiftsmessige status. Ifølge forarbeidene<sup>50</sup> og teorien<sup>51</sup> skal ordlyden ikke tolkes bokstavelig og det skal derfor justeres

---

50 Ot.prp.nr.59 (2006-2007)

også når det ikke er en fysisk endring av bruken. Dette er også grunnen til at det er et spesielt unntak for lovmessige endringer i § 9-2, andre punktum. Jeg legger dermed til grunn at personen i dette tilfelle vil ha rett til justering av inngående avgift. Effekten blir at personen enten vil få fradrag for deler av den inngående avgiften på investeringen, eller han vil først bli regnet som å være egnet for til overskudd mange år etter investeringen er gjort. Dette demper de urimelige konsekvensene av ikke å ta med akkumulert underskudd. Dermed er det lite grunn til ikke å bruke sammen løsning som i skatteretten, altså å se kun framover i tid.

En har likevel et siste problem å løse. Spørsmålet er hvor ofte en skal vurdere om en aktivitet er egnet til overskudd eller ikke. En kunne teoretisk sett tenke seg at en skulle vurdere hver termin for seg. Hvis en fra og med denne terminen var egnet til overskudd så var man næringsdrivende, men hvis en ikke var egnet til overskudd så var en ikke næringsdrivende. En slik løsning ville skape mye arbeid, gitt ekstrakostnader og vært upraktisk. For det objektive omsetningsvilkåret i mval § 2-1, som for de fleste tilfeller er på kroner 50 000 i året, så er det etter mval § 14-3 en buffer på to år for de registrerte aktivitetene som faller under grensen. Det ville vært en fordel om en har en lignende regel også når det gjelder å bedømme egnethet til overskudd. Riktignok vil tapene fra de siste terminene bli med i vurderingen, og en vil dermed i praksis regne med akkumulert underskudd. Fordelen er at en da bare ser på akkumulert underskudd fra den seneste tiden, samtidig som en ikke må vurdere egnetheten seks ganger i året.

#### **4.7 Skal det tas hensyn til konsekvensene av å være registrert når det skal vurderes om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd?**

Det er både fordeler og ulemper å være registrert i merverdiavgiftsregisteret. Ulempen er i hovedsak at en må legge avgift på omsetningen, fordelen er at en har rett til fradrag for inngående avgift. Et sentralt spørsmål er om en skal ta hensyn til disse konsekvensene når en vurderer om en virksomhet er egnet til overskudd. Eller skal en vurdere aktiviteten slik den ville gått om den ikke hadde avgiftsplikt? Eventuelt, skal en vurdere begge situasjoner? Dette spørsmålet ligner på spørsmålet i punkt 4.3. Forskjellen er at der ble det drøftet om en kun skulle se på det økonomiske overskuddet til virksomheten eller om også netto provenyet til staten skal være et moment. I dette punktet er spørsmålet om en i vurderingen av om aktiviteten økonomiske sett er egnet til overskudd skal ta hensyn til de økonomiske fordelene og ulempene med å være registrert.

Et eksempel på problemstillingen er hvis en person vil starte med utleie av et forretningsbygg. Han kjøper tomten og får et entreprenørfirma til å bygge bygningen. Etter hans kalkulasjoner så vil prosjektet gå med overskudd hvis han får lov til å fradra den inngående avgiften på bygget. Hvis han selv må ta denne kostnaden, og bygget dermed blir 20 % dyrere enn beregnet, så vil prosjektet gå med underskudd. I et slikt tilfelle vil aktiviteten være egnet til å gå med overskudd hvis konsekvensene av registrering skal være med i vurderingen, og prosjektet vil ikke være egnet til å gi overskudd hvis konsekvensene ikke skal være med i vurderingen.

En ting som trekker i retning av at en skal ta hensyn til konsekvensene er at konsekvensene ikke er like for alle typer virksomheter. For noen aktiviteter er tilbakebetalingsretten etter mval § 11-5 en stor og avgjørende fordel. Økonomisk sett er det klart at penger en får i dag har større verdi enn penger en får om noen år. Ikke bare har en hatt en generell prisstigning de siste tiårene, men i tillegg kan en investere penger en får i dag og dermed får en avkastning som en ikke får på penger en får seinere. Derfor er det klart at refusjonen for netto inngående avgift gir en registrert næringsdrivende en økonomisk fordel i og med at han i

dag får penger som er mye verdt, og betaler tilbake med penger som er mindre verdt. Enhver rasjonell person vil ta med denne effekten når en vurdering lønnsomheten av et prosjekt. I de ekstreme tilfellene kan en tenke seg situasjoner hvor det økonomisk sett lønner seg å drive aktiviteten når en er registrert og dermed får fradrag for inngående avgift, mens det ikke vil lønne seg å drive aktiviteten hvis en ikke får fradrag. Dette kan først og fremst tenke seg for aktiviteter hvor investeringene og inngående avgift er store, aktivitetens varighet er lang og det er små utbetalinger til lønn og andre ikke avgiftsbelagte utgifter.

I tillegg vil likviditetshjelpen føre til en trenger mindre kapital for å starte driften og dermed har aktiviteten mindre risiko. Dermed vil spørsmålet om registreringsplikt være et sentralt tema også for de mindre ekstreme tilfellene.

En kan også tenke seg den motsatte situasjonen, særlig for produkter hvor det er stor konkurranse og/eller har stor priselastisitet. Da kan en tenke seg at en påstått næringsdrivende måtte tatt for høy pris på sine produkter hvis han var registrert, og ville dermed ha fått for lite volum til å drive med overskudd, mens han ville fått et stort volum hvis han ikke hadde vært registrert og dermed ville gått med overskudd. Spesielt problematisk blir det hvis den merverdien som personen har tilført produktet utgjør den overveiende andelen av den totale merverdien. Da vil nærmest hele merverdiene til produktet bli ubeskattet.

I tillegg er det tilfeller hvor det utelukkende er en fordel å være registrert. Dette gjelder først og fremst for eksportbedrifter og aktiviteter med såkalt nullsats, men det gjelder også for bedrifter som i hovedsak har registrerte næringsdrivende som kunder. Disse kundene vil få fradrag for inngående avgift og for dem er det derfor kun prisen eksklusiv avgift som har noen betydning. For en bedrift som har slike kunder vil det dermed lønne seg å være registrert slik at en får rett til fradrag for inngående avgift. Konsekvensen av å nekte en slik registrering er at utsalgsprisen inneholder et element av avgift, uten at kunden vil kunne få fradrag for dette. Kunden må dermed legge en høyere pris på sine egne varer og tjenester, og noe som i praksis betyr at en bryter prinsippet om at det ikke skal legges avgift på avgift.

Spørsmålet er altså om konsekvensene av registreringen skal være med i egnethetsvurderingen.

Så vidt jeg kan se så er dette spørsmålet ikke blir behandlet verken i høyesterett eller i forarbeidene. I underrettspraksis var temaet opp i LB-2012-201380. Lagmannsretten var negativ til å ta fradrag retten med i vurderingen. Retten mente at:

"(...) næringskriteriet ikke kan anses oppfylt dersom fradrag rett for inngående merverdiavgift er påkrevd for å sannsynliggjøre at virksomheten er egnet til å gi overskudd"

Etter min mening kan det stilles spørsmål ved om lagmannsrettens konklusjon er den rette.

For det første fordi det ligger i lovens system at den som har plikt til å legge avgift på sine produkter, også har rett til å trekke ifra inngående avgift. Derfor må man etter min mening enten regne med avgift på salg og med rett til fradrag for inngående, eller regne uten avgift på salg og uten rett til fradrag for inngående. Hvis en tar dette utgangspunktet så vil en få to problem. For det første ville det da vært vanskelig å si hva inntekten ville vært hvis prisen som kundene betalte var uten avgift og dermed 20 % billigere. Det vil i mange tilfeller være rimelig å anta at salgsvolumet ville ha gått opp hvis prisen hadde gått ned så mye. For det andre så vil det varierer hva som er best for den påståtte næringsdrivende. Som jeg har beskrevet over så vil det for noen bedrifter utelukkende være en fordel å være registrert. På den andre siden har vi bedrifter hvor det er en ulempe å være registrert. Dette gjelder de bedriftene som først og fremst har forbrukere som kunder. Forbrukerne har ikke rett til fradrag for inngående avgift og derfor vil det for dem være prisen inklusive eventuelle avgifter som avgjøre kostnaden. En ikke registrert bedrift vil slippe å legge avgift på sin egen merverdi, og kan dermed ta en lavere pris enn de registrerte bedriftene. Dermed vil de få en konkurransefordel. Noe som kan føre til at bedriften likevel går med overskudd, som igjen fører til avgiftsplikt, som igjen fører til underskudd, og så er en tilbake til start.

For det andre på grunn av terskeeffekten. Både for eksportbedrifter, bedrifter med nullsats og bedrifter med registrerte kunder så vil det lønne seg å være registrert. Hvis en ikke skal ta avgiften med i vurderingen så vil det bli en stor terskeeffekt mellom de registrerte og de ikke registrerte. De som går bra nok til at de er egnet for overskudd vil få den fordel at de får fradrag for avgift, mens de som faller under grensen vil måtte betale full avgift. Dette kan sees på som en støtteordning til de suksessrike bedriftene, eventuelt en straff til bedriftene med mindre suksess. De suksessrike vil dermed ha store konkurransemessige fordeler og vil i stor grad kunne utkonkurrere de mer marginale prosjektene. Effekten blir i så fall at man enten går med et stort overskudd, eller ikke går med et overskudd i det hele tatt. Etter min mening er det ingen reelle hensyn som tilsier at dette er en ønsket effekt. En kan kanskje argumentere med at det er dårlig samfunnsøkonomi å subsidiere virksomheter som ikke på egen hånd er egnet til å gå med overskudd, men disse spesifikke virksomhetene slipper byrden med avgift fordi lovgiver av forskjellige grunner mener at disse virksomhetene bør fritas for avgift. Å nekte dem denne fordelingen blir i praksis å overprøve vurderingene til lovgiver. Hvis en derimot tar med konsekvensene i vurderingen så vil alle bedrifter som kan gå med overskudd når de er registrert også ha en rett og plikt til å være registrerte.

Det er altså slik at det vil variere hva som er best for bedriftene. For virksomheter vil det lønne seg å vurdere overskuddet med registreringsplikt, mens det for andre vil være best å vurdere uten registreringsplikt. Dette gir intensiver for tilpassninger, og kan gi store terskeeffekter for noen typer aktiviteter mens det for andre typer aktiviteter kan oppstå sirkler av underskudd og overskudd.

En løsning på problemet at en tolker egnethetsvilkåret slik at en påstått næringsdrivende bare regnes for å være uegnet til overskudd hvis aktiviteten er uegnet til overskudd både for det tilfelle at den er avgiftspliktig, og for det tilfelle at den ikke er avgiftspliktig. Med denne løsningen vil en unngå både terskeeffekten og sirkelproblemet.

Et problem med en slik løsning er at den kan gi registreringsrett også til aktiviteter som i praksis aldri vil betale tilbake nåverdien av den likviditetsfordelen det er å være registrert. Dette gjelder de med store investeringer i begynnelsen og lave inntekter i årene etterpå. Men dette problemet vil bli minimalt hvis en lar netto inngående avgift være et moment mot egnethet samtidig som en tar hensyn til likviditetsfordelen ved å neddiskontere framtidige netto utgående avgifter, se punkt 4.3.

#### **4.8 Hvilken betydning har virksomhetens art?**

Et prinsipielt viktig men uavklart spørsmål er hvilken grad en kan eller skal legge vekt på virksomhetens art. Et spørsmål er om en kan legge til grunn at visse typer virksomheter har en presumsjon om å være uegnet til overskudd, mens andre aktiviteter har en presumsjon om å gå med overskudd?

Et typisk eksempel på det første spørsmålet er hesteavl og travsport. Det har vært en rekke tvister om hesteavl og som oftest har den påståtte næringsdrivende påstått at aktiviteten er virksomhet eller næring<sup>52</sup>. Men det har også hendt at personen har påstått at det ikke er næringsvirksomhet<sup>53</sup>. Et annet område hvor det har vært mange saker er utleie av lystbåter. I de fleste sakene hevder den påståtte næringsdrivende at aktiviteten er næringsvirksomhet<sup>54</sup>. I noen av sakene blir aktiviteten regnet for å være næringsvirksomhet, i andre blir den ikke.

---

52 Rt. 1965 side 1159, LB-1997-301, TSOT-2012-184146

53 LF-2002-327

54 LF-2012-157368, LG-2012-148338, LG-2010-150624, LB-2009-153551, LG-1992-946, LG-1992-887



Det en kan trekke ut av disse sakene er at domstolen vurderer spørsmål konkret for hvert tilfelle. Selv om det kanskje er slik at en vis type aktivitet sjeldent fører til overskudd, så kan det likevel bli ansett som næringsvirksomhet i de tilfellene at aktiviteten faktisk gir overskudd.

En annen sak er at vurderingen muligens er forskjellig for frivillige organisasjoner enn for andre næringsdrivende. Ifølge finansdepartementets høringsnotat om utvidet merverdiavgiftplikt på kultur- og idrettsområdet<sup>55</sup> så er det uttalt at det i avgiftspraksis er lagt til grunn at vurderingen kan være annerledes for frivillige organisasjoner enn for andre som har omsetning<sup>56</sup>. Blant annet blir det uttalt at frivillige organisasjoner som selger varer til sine medlemmer i noen tilfeller kan slippe å avgiftsbelegge denne omsetningen hvis vederlaget kun dekker organisasjonen kostnader.

## 4.9 Avskrivninger

På samme måten som i skatteretten og i regnskapsretten blir det i avgiftsretten et spørsmål hvordan en skal ta hensyn til at eiendeler med lang levetid, som for eksempel skip og bygninger, bare mister deler av sin verdi for hvert år som går. I skatteretten<sup>57</sup> og regnskapsretten<sup>58</sup> er dette tatt hensyn til ved å avskrive prisen den historiske kostprisen til eiendelen. For avgiftsretten blir spørsmålet om en skal ta med avskriver av eiendelene i vurderingen av om en virksomhet er egnet til overskudd. Alternativet er kun å ta med verdifallet når en eiendel blir realisert.

---

<sup>55</sup> [http://www.regjeringen.no/pages/2372716/horingsnotat\\_merverdiavgiftsplikt\\_versjon2\\_lrd.pdf](http://www.regjeringen.no/pages/2372716/horingsnotat_merverdiavgiftsplikt_versjon2_lrd.pdf)

<sup>56</sup> Punkt 2.5.2 i notatet.

<sup>57</sup> Skatteloven § 6-10

<sup>58</sup> Regnskapsloven § 5-3

Siden en skal se på den økonomiske gevinsten på sikt, så er det i utgangspunktet naturlig å ta med avskrivninger på eventuelle driftsmidler. Det faktum at driftsmidlene blir mindre verdt vil helt klart ha en negativ effekt på hvor godt egnet en virksomhet er til å gå med overskudd. Det er i det hele tatt neppe noen gode reelle hensyn til ikke å ha avskrivninger med i egnethetsvurderingen. Det har også støtte i underrettspraksis, se blant annet LB-2012-201380.

Hvis en først legger til grunn at en skal ta med avskrivninger så blir et spørsmål om avskrivningene skal ta utgangspunkt i prisen med eller uten den inngående avgiften. For å få konsekvente løsninger så burde svaret avhenge av om en skal ta hensyn til konsekvensene av registreringsplikt når en vurderer om aktiviteten er egnet til overskudd, se punkt 4.6. En registrert person har rett til fradrag for inngående avgift og dermed bør avskrivningsgrunnlaget være prisen uten avgift.

Et annet spørsmål er hvilken avskrivningsmetode som skal brukes.

Reint teoretisk er det kanskje mest rett å avskrive anleggsmidlene etter det forventede tapet i anleggsmiddelets nåverdi. Men denne måten å beregne avskrivninger blir fort veldig usikker, lite etterprøvable og i stor grad basert på skjønn. Siden vurderingen skal være objektiv så blir det neppe riktig å bruke denne metoden.

I skatteretten er hovedregelen at driftsmidler blir avskrevet hvert år med en fast proSENTSATS. Dette fører til at driftsmiddelet taper seg mest i verdi når driftsmiddelet er nytt, for så å tape seg mindre og mindre. Denne metoden vil for mange driftsmidler være en rimelig måte å estimere det årlige tapet. Metoden er også rimelig enkel å bruke når en først har blitt enig om hvilken avskrivningssats en skal bruke.

Siden metoden er hovedregelen i skatteretten så kan det virke naturlig å bruke denne metoden som en hovedregel når en skal vurdere om en aktivitet er egnet for å skape et overskudd. Denne løsningen er blitt brukt i underrettspraksis, se blant annet LG-2012-148338.

På den andre siden så er det klart at visse driftsmidler faller i verdi på andre måter enn den som blir estimert med prosentmetoden. Patent og varemerke lisenser er typiske eksempler. Derfor skal tidsbegrensete rettigheter avskrives med like store beløp over hele driftsmidlets levetid, jfr. skatteloven § 14-50. De reelle hensynene gjør seg gjeldene på begge rettsområder. Derfor virker det naturlig å bruke den samme avskrivningsmetoden på begge rettsområdene.

Et tredje spørsmål er hvor lang avskrivningsperiode som skal brukes på de lineære avskrivningene, eventuelt hvilken avskrivningssats som skal brukes på de prosentvise avskrivningene. Utgangspunktet må være at avskrivningsperioden skal representere den levetiden som driftsmiddelet er forventet å ha i aktiviteten. Avskrivningene er tross alt et estimat på det urealiserte verditapet og det er dette verditapet som senker det økonomiske resultatet. Siden avskrivningssatsene ikke er regulert i merverdiavgiftsloven så er det nok mest riktig å bestemme avskrivningssatsene etter en konkret skjønnsmessig vurdering av hvert anleggsmiddel. En kan neppe foreta en analogisk anvendelse av skattesatsene i skatteloven § 14-43. Satsene i skatteloven § 14-43 har et for stort preg av å være forenklinger som er gjort av ligningsforvaltningsmessige hensyn og vil dermed være for unøyaktig.

Et fjerde spørsmål er hvilken inngangsverdi en skal sette på driftsmiddelet.

For eiendeler som er kjøpt så må antakelig utgangspunktet være kjøpsprisen pluss eventuelle kjøpsutgifter. For det første fordi det er denne summen som er den økonomiske kostnaden som driften forhåpentligvis skal tilbakebetale. For det andre ser det ut til at det er den

løsningen som er brukt i underrettspraksis<sup>59</sup>. Og til slutt, det er dette som er løsningen etter skatteretten<sup>60</sup> og regnskapsretten<sup>61</sup>, og det er neppe reelle hensyn som tilsier at det skal brukes en annen løsning for merverdiavgiftsretten.

Eiendeler som er brukt som tinginnskudd i næringsvirksomhet bør nok bli verdsatt til markedsverdien til tingen. For det første er dette reglen i skatteretten<sup>62</sup>. For det andre vil det da ikke være en stor forskjell mellom at virksomheten får eiendelen, og det at virksomheten får samme verdi i penger og selv kjøper eiendelen. Dermed vil det være vanskeligere å avgiftsplanlegge seg til det resultatet som er ønskelig. Det er et lignende hensyn som hensynet bak å kreve en innkalkulert avkastning på egenkapitalen, se punkt 4.11.

For egentilvirkede eiendeler skal det antagelig legges til grunn den ekstra kostnaden som påløper på grunn av tilvirkningen av eiendelene. Det er denne kostnaden som driften må oppveie for at aktiviteten økonomisk sett skal være egnet til å gi overskudd. En kunne i og for seg hevde at en skulle brukt den største summen av tilvirkningskostnaden og markedsverdien. Hvis markedsverdien var størst så ville det i og for seg være denne summen en taper på å bruke gjenstanden i driften i stede for å selge den. Men det ville i praksis si at en ikke tar med i vurderingen den verdiskapningen som egenproduksjonen skaper. Det er klart at det gir en økonomisk gevinst at virksomheten kan lage sine egne driftsmidler på en billig måte og denne gevinsten bør bli med i vurderingen.

Det kan være vanskelig nøyaktig å beregne de ekstra kostnadene som påløper for å lage eiendelen. En fornuftig tilnærming er å bruke de direkte kostnadene pluss en rimelig andel av eventuelle indirekte kostnader. Det er denne løsningen som er brukt i skatteretten<sup>63</sup>.

---

59 LB-2012-201380, LB-2009-153551, LG-2012-148338

60 Skatteloven § 14-42 (2). Paragrafen bruker ordet kostpris uten å definere det nærmere. Det er på det rene at ordet kostpris omfatter kjøpspris pluss eventuelle kjøpskostnader, jfr. Lignings-ABC(2013) side 674.

61 Regnskapsloven § 5-3 (1), jfr. 5-4 (1)

62 Lignings-ABC, side 677

63 Lignings-ABC(2013) side 677

For eiendeler ervervet med gave så kan en spørre seg om en i det hele tatt skal ta med verdien til eiendelen. På den ene siden så er det salgsverdien som er den reelle økonomiske kostnaden ved å bruke eiendelen i driften i stede for å selge den. Det er også den løsningen som er brukt i skatteretten<sup>64</sup>. På den andre siden så vil det være en stor konkurransefordel å slippe avgift. Personen vil heller ikke få fradrag for inngående avgift på eiendelen. Dermed er det neppe salgsverdien til eiendelen en god grunn til å utelate aktiviteten fra legges måtte avgift på sin omsetning.

#### 4.10 Oppskrivninger

Et beslektet spørsmål er om en skal ta med en forventet prisstigning på driftsmidler. Selv om driftsmidler vanligvis synker i verdi etter hvert som tiden går, så er det ikke helt uvanlig at de øker i verdi. For eksempel har tomteprisene i de største byene generelt sett økt de siste tiårene.

For det økonomiske overskuddet sin del så vil det i utgangspunktet være mest riktig å ta med en eventuell forventet prisstigning. En eventuell prisstigning fører isolert sett til at den påståtte næringsdrivende sitter igjen med større verdier. Teoretisk sett kunne det vært annerledes for driftsmidler som har kort levetid og som regelmessig må skiftes ut, men det er vel nærmest utenkelig at slike driftsmidler skal kunne forventes å øke i verdi.

Problemet med oppskrivning er at det i praksis er svært vanskelig å forutsi om driftsmiddelet faktisk vil øke i pris og minst like vanskelig å forutsi hvor stor prisstigning vil bli. Dermed vil en adgang til oppskrivning lett komme i konflikt med kravet til objektivitet. Dette taler for at en skal være forsiktig med å ta en påstått prisstigning med i vurderingen.

På den andre siden er det visse anleggsmidler som jevnt over har steget i pris de siste tiåre-

---

64 Rt. 1981 side 1137

ne. Tomter er kanskje det beste eksemplet. For slike tilfeller kan en kanskje tillate at en oppskriver anleggsmidlene med den gjennomsnittlige prisstigningen de siste årene.

Så vidt jeg kan se har ikke spørsmålet vært behandlet verken i høyesterett eller i forarbeider. I LB-2012-201380 mente lagmannsretten at en potensiell forventet gevinst ved salg utleiehytter ikke kunne tas med i vurderingen av om virksomheten var egnet til å gi overskudd. Argumentasjonen var at salget av hyttene ville medføre opphør av virksomheten.

Konklusjonen er kanskje riktig, men det kan diskuteres det er en god begrunnelse. Etter mitt skjønn ville konsekvensen av en slik tankegang være at en heller ikke skal ta med verdifallet på eiendeler som er ment å realiseres først når virksomheten opphører. Det ville for eksempel si at en person som bare drev med utleie av et skip ikke skulle ta hensyn til avskrivninger på skipet, siden dette verdifallet først ville bli realisert når skipet ble solgt og virksomheten dermed opphørte. Som drøftet under punkt 4.9 så er dette neppe en riktig løsning.

#### **4.11 Finansielle kostnader**

For mange inntektsbringende aktiviteter er det en forutsetning for driften at de næringsdrivende investerer i driftsmidler. Det blir da et spørsmål om de finansielle kostnadene skal tas med i en vurdering av om aktiviteten er egnet for å skape et overskudd.

Det er klart at finansieringskostnader i form av rentekostnader vil reduserer det økonomiske resultatet til aktiviteten, noe som veier sterkt i retning av at rentekostnader skal tas med i vurderingen. På den andre siden så kan dette føre til at det gjøres forskjell mellom aktiviteter som er finansiert med fremmedkapital og aktiviteter som er finansiert med egenkapital.

De som er finansiert med egenkapital vil få mindre utgifter og dermed lettere falle innenfor registreringsplikten. En forskjell vil fort komme i konflikt med hensynet til konkurranse- nøytralitet. I tillegg vil en slik forskjell gi en uønsket åpning for avgiftsmotiverte tilpass- ninger. Det blir da et spørsmål om en skal beregne en kostnad også på egenkapitalen.

Reint økonomiske er det klart at også egenkapitalen har en kostnad. Et av kjennetegnene til næringsvirksomhet er at den næringsdrivende plasserer pengene i driften fordi han forven- ter å få en avkastning på pengene. På grunn av inflasjon og risikoen for tap så holder det ikke å få tilbake bare den nominelle summen av de pengene som er plassert i selskapet. Da kunne han like gjerne ha plassert pengene i banken og hevet rente samtidig som risikoen er minimal.

Økonomiske sett er det altså mest riktig å beregne en kostnad på egenkapitalen. Denne løs- ningen er også den beste med tanke på hensynt til konkurranse- nøytraliteten. Jeg kan ikke se at spørsmålet har blitt behandlet i høyesterett eller forarbeidene men temaet har blitt drøftet i underrettspraksis. I LG-2012-148338 hevdet den påståtte næringsdrivende at det ikke skulle beregnes finansielle kostnader på egenkapitalen men han fikk ikke medhold av lag- manskretten. Samme standpunkt hadde retten i LB-2009-153551 og LB-2012-201380. Det rimelig å anta at en også kan tolke LH-2003-115 i samme retning. Her mente retten at over- skuddet må være stort nok til å dekke "en rimelig forrentning av kapitalen og en rimelig eierlønn". Også i teorien er det antatt at det skal beregnes en avkastning på kapitalen<sup>65</sup>.

Altså trekker både underrettspraksis, teorien og reelle hensyn i retning av at det skal bereg- nes en avkastning på egenkapitalen.

Det neste spørsmålet blir da hvilken sats en skal bruke når en beregner kostnaden på egen- kapitalen. Her er det flere muligheter. En variant er å bruke enten den forventede inflasjo- nen de neste årene, eller renten på norske statsobligasjoner, eller renten en ville fått ved å

---

<sup>65</sup> Wilt og Willumsen(2010), side 69

plassere pengene i en bank. Alle disse måtene har den fordel at det er rimelig enkelt og objektivt å finne den bestemte renten. Ulempen er at denne renten nok gir en for lav rente. En rasjonell person vil naturlig nok ikke investere i et risikofylt prosjekt som ikke overstiger både inflasjonen og den tilnærmet risikofrie avkastningen han ville fått av banken eller statsobligasjoner. I tillegg ville denne renten vanligvis ligge godt under den renten som måtte blitt betalt for å låne pengene. Dermed ville vi ikke blitt kvitt problemet med at det hadde vært forskjell aktiviteter finansiert med egenkapital og fremmedkapital.

En annen variant er å bruke den forventede avkastningen som investorene ville fått ved å investere i et annet prosjekt med like stor risiko. Reint finanstereoretisk er dette kanskje den riktige løsningen, men denne varianten har to store problemer. For det første er særdeles skjønnessig, og dermed lite egnet for en «objektiv vurdering». For det andre er det rimelig å anta at denne renten er større enn kostnaden ved å låne pengene. Dermed er vi heller ikke med denne løsningen blitt kvitt forskjellene mellom fremmedkapital og egenkapital.

Kompromisset synes derfor å være å bruke den renten som investorene mest sannsynlig måtte ha betalt for å låne pengene til prosjektet. Denne renten er riktig nok ikke like enkel å fastslå som i det første alternativet, men likevel langt enklere enn i alternativ nr to. I tillegg vil man med denne løsningen bli kvitt forskjellene på fremmedkapital og egenkapital. Denne løsningen har støtte i underrettspraksis, se for eksempel LB-2012-201380

«Lagmannsretten er enig i at det for formålet her gir liten mening å sette kostnaden høyere ved egenkapitalfinansiering enn ved fremmedkapitalfinansiering»



## 4.12 Oppsummering

Som vi sett så er næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten i utgangspunktet likt virksomhetsbegrepet i skatteretten. For å bli betegnet som næring så må en aktivitet ha et nødvendig omfang, varighet, selvstendighet og være egnet til å gi et økonomisk overskudd. På grunn av at man må legge vekt på andre hensyn i merverdiavgiftsretten enn i skatteretten, så er det antatt at vilkårene til en viss grad er forskjellig mellom de to rettsområdene. Næringsbegrepet har aldri fått en grundig drøfting i forarbeider eller i høyesterett så det er uavklart hva som er det nøyaktige innholdet i begrepet. Blant annet kan det stilles spørsmål om det er et absolutt vilkår at aktiviteten er egnet til å gi overskudd. Som vist ovenfor så er det klart at et slikt absolutt vilkår ville i visse tilfeller kommet i strid med hensynet konkurransenøytralitet. Det er antatt at det vanligvis vil holde at aktiviteten går i null. Antagelig skal det også tas hensyn til om en aktivitet gir en netto inngående avgift eller en netto utgående avgift.

Siden driften skal gi et økonomisk overskudd, og ikke for eksempel et skattemessig eller regnskapsmessig overskudd, så må en ta med både avskrivninger, finansielle kostnader og et innkalkulert avkastningskrav på egenkapitalen. Det holder altså ikke at inntektene overstiger de betalbare kostnadene.

Det er uavklart hvilket tidspunkt vurderingen skal tas utgangspunkt i, og det er uavklart i hvor stor grad avgiftsmyndighetene og domstolene kan overprøve vurderingene til den som driver aktiviteten.

## **Litteraturliste:**

### **Lover:**

1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven av 1969) av 19. juni 1969 nr. 66

1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56

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

2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftloven) av 19. juni nr. 58

### **Domsliste:**

Rt. 1952 side 150

Rt. 1965 side 1159

Rt. 1981 side 1137

Rt. 1985 side 319

Rt. 1985 side 917

Rt. 1994 side 1064

Rt. 1995 side 1422

Rt. 2002 side 1469

Rt. 2004 side 1860

Rt. 2009 side 1476

Rt. 2009 side 1577

Rt. 2010 side 1131

Rt. 2011 side 213

Rt. 2012 side 432

LH-2003-115

LF-2002-327

LF-2012-157368

LB-1997-301

LB-2004-4182

LB-2009-144119

LB-2009-153551

LB-2010-152646

LB-2012-201380

LG-1992-887

LG-1992-946

LG-2010-150624

LG-2012-148338

TOSLO-2012-37759

TSOST-2012-184146

**Klagenemda for merverdiavgift:**

KMVA4190 av 11.april 2000

KMVA2107 av 21.desember 1987

## **Forarbeider:**

Ot.prp.nr.2 (2000-2001)

Ot.prp.nr.35 (1990-1991)

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

Ot.prp.nr.21 (2001–2002)

Ot.prp.nr.59 (2006-2007)

Ot.prp.nr.76 (2008-2009)

Høringsnotat, *Forslag om utvidet merverdiavgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet*, Finansdepartementet 16. februar 2010,  
[http://www.regjeringen.no/pages/2372716/horingsnotat\\_merverdiavgiftsplikt\\_versjon2\\_lrd.pdf](http://www.regjeringen.no/pages/2372716/horingsnotat_merverdiavgiftsplikt_versjon2_lrd.pdf)

## **Litteratur:**

Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 9. utg. Gyldendal, 2013

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC*, Gyldendal, 2013

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S. *MVA-kommentaren*. 4. utg. Gyldendal Akademiske, 2011

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S. *Lærebok i merverdiavgift*. 3. utg. Gyldendal, 2009

Wilt, Frederic og Willumsen, Tor. *Opererer skatte- og merverdiavgiftsretten med forskjellig næringsbegrep?* Skatterett 01/2010, side 62-74