



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 19. desember 2022 av Høyesterett i avdeling med

dommer Hilde Indreberg
dommer Aage Thor Falkanger
dommer Knut H. Kallerud
dommer Kine Steinsvik
dommer Knut Erik Sæther

HR-2022-2404-A, (sak nr. 22-042196SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 13. januar 2022

A	(advokat Bettina Banoun)
NHO Reiseliv (partshjelper)	(advokat Hugo Pedersen Matre)
Norges Gründerforening (partshjelper) SMB Norge (partshjelper)	(advokat Nicolay Skarning)
mot	
Staten v/Skatteetaten	(Regjeringsadvokaten v/advokat Gøran Østerman Thengs – til prøve) (Rettslig medhjelper: advokat Karen Mellingen)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Sæther:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av skatteetatens vedtak om å endre fastsettingen av skatt og merverdiavgift for enkeltpersonforetaket Ramme Eiendom A (Ramme Eiendom) for årene 2012 til 2016. Spørsmålet er om det er et vilkår at foretaket er egnet til å gå med overskudd for å ha krav på fradrag for merverdiavgift og utgifter til oppføringen av et hotell- og museumsanlegg, og hva som er det nærmere innholdet i et eventuelt vilkår om overskuddsevne.
- (3) A (A) har eid og drevet Ramme gård i Hvitsten siden 1966. Han eier eiendommen, bygningene og virksomheten gjennom enkeltpersonforetaket Ramme Eiendom. I perioden 2011 til 2020 ble det gjennomført et omfattende byggeprosjekt på Ramme gård. Eksisterende bygg ble utvidet. Det ble også oppført to nybygg på tre og fire etasjer over bakkenivå, beregnet på hoteldrift med 42 gjesterom, med flere etasjer under bakkenivå til kunstmuseum og annen utstilling. Ramme Eiendom krevde fradrag for inngående merverdiavgift og fradrag i inntekt for kostnadene med byggeprosjektet.
- (4) Nybyggene er oppført i 1700- og 1800-tallsstil. Bygningene holder meget høy standard, og det er lagt stor vekt på sikkerhetstiltak. Ramme Eiendom har inngått avtale med selskapet Classic Norway AS om drift av hotellet mot å betale omsetningsbasert leie for lokalene. På Ramme gård er det også blant annet kafé, restaurant, gårdsbutikk og hageanlegg, og det arrangeres konserter og teaterforestillinger. Maleren Edvard Munchs bolig Muncheramme ligger også på området. Ramme bildegalleri skal ha en fast samling med norske kunstnere fra 1800- og 1900-tallet, blant annet Edvard Munch, Christian Krohg, Frits Thaulow, Theodor Kittelsen og Oda Krohg, som alle hentet motiver fra nærområdet.
- (5) Den 5. juni 2019 traff skattekontoret vedtak for årene 2012 til 2016 om tilbakeføring av inngående merverdiavgift på nærmere 104 millioner kroner og inntektsøkning på om lag 43 millioner kroner. På vedtakstidspunktet var utbyggingskostnadene beregnet til 725 millioner kroner, fordelt med 49 prosent på hotellet og 51 prosent på museet. Per 31. desember 2021 hadde kostnadene økt til over 1,1 milliarder kroner, men det er beløpet på 725 millioner kroner som dannet grunnlag for vedtaket.
- (6) Skattekontoret begrunnet endringsvedtaket med at inntektene som Ramme Eiendom vil få av hotellet og museumsdriften, ikke kan dekke kostnader, avskrivninger og forrentning av investert kapital. Det ble lagt til grunn at det er et vilkår for fradrag etter merverdiavgiftsloven og skatteloven at utleien av hotellet og driften av museet er egnet til å gå med overskudd.
- (7) Ramme Eiendom påklaget vedtaket, men før det fant sted noen klagebehandling, anla A søksmål med påstand om opphevelse av skattekontorets vedtak. Oslo tingrett avsa 28. oktober 2020 dom med slik domsslutning:

«1. Skattekontorets vedtak av 5. juni 2019 oppheves.

2. Staten v/Skatteetaten Divisjon Innsats betaler erstatning for sakskostnader til Ramme Eiendom A med 3 615 475 – tremillionersekshundreogfemtenfirehundreogsyttifem – kroner, innen 14 – fjorten – dager.»
- (8) Tingretten la til grunn at det vanligvis er et vilkår for fradragsrett at den økonomiske aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, men at dette ikke gjelder ubetinget for alle bransjer. Om det objektivt sett er evne til overskudd var etter tingrettens syn uansett et sentralt moment. Retten kom til at det ikke gjelder et krav om avkastning på egenkapital, og vurderte overskuddsevnen i et langsiktig tidsperspektiv. På dette grunnlaget var det sannsynlig at driften vil gå med overskudd, og vilkårene for fradragsrett var oppfylt.
- (9) Staten ved Skatteetaten anket til Borgarting lagmannsrett, som 13. januar 2022 avsa dom med slik domsslutning:
- «1. Staten v/skatteetaten frifinnes.
2. A betaler i sakskostnader for lagmannsretten 1 422 943 – enmillionfirehundreogtjue tusen hundreogførtitre – kroner og for tingretten 381 361 – trehundreogåttientusentrehundreogsekstien – kroner til staten v/skatteetaten innen 2 to uker fra dommens forkynnelse.»
- (10) Lagmannsretten kom til at det gjelder et krav om overskuddsevne, og har en strengere vurdering enn tingretten, særlig fordi det etter lagmannsrettens syn kreves avkastning på egenkapitalen. Det ble også anlagt en kortere tidsperiode ved vurderingen av om den økonomiske aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Kravet om overskuddsevne er derfor etter lagmannsrettens syn ikke oppfylt.
- (11) A har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen.
- (12) SMB Norge, Norges Gründerforening og NHO Reiseliv har meldt seg som partshjelpere for den ankende part.
- (13) Saken står i samme stilling som for lagmannsretten, bortsett fra at As anke ikke omfattet en anførsel om at det ikke er endringsadgang for 2012 og 2013.

Partenes syn på saken

- (14) Den ankende part – A – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (15) Lagmannsrettens dom bygger på uriktig rettsanvendelse og bevisbedømmelse, og endringsvedtaket må oppheves, slik tingretten kom til.
- (16) Vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er oppfylt. Bestemmelsen krever ikke at kostnaden er pådratt i virksomhet. Det er tilstrekkelig at en kostnad er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Byggekostnadene har saklig sammenheng med Ramme Eiendoms eiendomsvirksomhet, og gir skattepliktige inntekter.
- (17) Subsidiært anføres det at virksomhetsvilkåret er oppfylt. Investeringen i hotellet og museumsanlegget i perioden 2012 til 2016 ble foretatt for eierens regning og risiko, og

oppfylte alle krav til varighet og omfang. Endringsvedtaket oppstiller et tilleggsvilkår om overskuddsevne som hverken følger av lovens ordlyd, forarbeider eller høyesterettspraksis.

- (18) Når formålet med en økonomisk aktivitet er å oppnå skattepliktig inntekt, her ved å bygge en turistdestinasjon av høy kvalitet for betalende gjester, står Ramme Eiendom fritt til å velge det driftsopplegget man anser seg tjent med. Det er ikke rom for skattemyndighetene til å vurdere om disposisjonen objektivt sett er egnet til å gi overskudd. Hvorvidt det foreligger objektiv overskuddsevne har betydning for grensedragningen mot privat forbruk og hobbyaktiviteter, men det er ikke noe tema i vår sak. Det er derfor feil rettsanvendelse når skattekontoret og lagmannsretten oppstiller et vilkår om objektiv overskuddsevne og foretar en inngående vurdering av om Ramme Eiendoms investeringer i fremtiden er egnet til å gi overskudd.
- (19) For det tilfellet at Høyesterett skulle komme til at det er et vilkår for å anses som virksomhet at prosjektet evner å gå med overskudd, er vilkåret oppfylt. Avkastning på egenkapital kan ikke kreves. Det er feil når skattekontoret ser bort fra at Ramme Eiendom ikke har finansieringskostnader. Investeringene er finansiert ved salg av kunst. Å kreve kapitalavkastning innebærer at det legges inn fiktive kostnader i vurderingen, og det savner rettslig grunnlag.
- (20) Under enhver omstendighet må vedtaket oppheves fordi skattekontoret har begått feil ved beregningen av virksomhetens overskuddspotensial. Det hefter mangler ved valg av metode, metodebruk, sammenligningsgrunnlag, økonomisk levetid, inntekts- og verdistigningspotensial, krav til kapitalavkastning og avskrivning.
- (21) Det er heller ikke grunnlag for å tilbakeføre inngående merverdiavgift. Den ankende part er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 og § 2-3, og oppfyller vilkåret i samme lov § 8-1 om at fradragsretten gjelder anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Heller ikke her gjelder det noe krav om overskuddsevne, og det gjøres gjeldende de samme innvendingene mot skattekontorets rettsanvendelse som ved virksomhetsvurderingen.
- (22) Ved den avgiftsrettslige vurderingen må det dessuten tas hensyn til at det er hotellets og museets betalende gjester som er sluttbrukerne. Det er ikke tale om privat forbruk. Heller ikke er det noe vilkår for fradragsrett at utgående merverdiavgift overstiger inngående. Dersom Ramme Eiendom nektes fradrag for inngående merverdiavgift, oppstår det dessuten en avgiftskumulasjon og skjult avgiftsbelastning i strid med lovens formål og prinsippet om konkurransenøytralitet.
- (23) Under ingen omstendighet gjelder det krav om overskudd for museumsdriften. Lovgiveren har valgt å definere museumsdrift som næring, selv om de fleste museer går med underskudd. Ingen museer oppfyller de krav vedtaket bygger på. Det er ikke grunnlag for en særbehandling av museet på Ramme.
- (24) Subsidiært anføres det at et eventuelt krav om overskudd er oppfylt, som ved den skatterettslige virksomhetsvurderingen. De innvendinger som er reist mot skattekontorets beregninger av om det er utsikt til overskudd, gjelder også for den delen av vedtaket som gjelder merverdiavgift.

- (25) Ramme Eiendom må behandles likt med annen hotell- og museumsvirksomhet, slik forbudet mot usaklig forskjellbehandling krever.
- (26) A har lagt ned slik påstand:
- «1. Tingrettens dom stadfestes.
 2. A tilkjennes saksomkostninger for Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett.»
- (27) *SMB Norge, Norges Gründerforening og NHO Reiseliv* har sluttet seg til As anførsler og utdypet enkelte av dem. Det er særlig anført at et vilkår om overskuddsevne for å kunne kreve fradrag av kostnader og inngående merverdiavgift vil føre til at økonomisk virksomhet ikke settes i gang, og til at bedrifter som sliter, får for usikre rammebetingelser.
- (28) SMB Norge og Norges Gründerforening har lagt ned slik påstand:
- «SMB Norge og Norges Gründerforening tilkjennes saksomkostnader for Høyesterett.»
- (29) NHO Reiseliv har lagt ned slik påstand:
- «NHO Reiseliv tilkjennes saksomkostnader for Høyesterett.»
- (30) Ankemotparten, *staten ved Skatteetaten*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (31) Skattekontorets vedtak og lagmannsrettens dom er korrekte. Ramme Eiendom oppfyller ikke vilkårene for fradrag etter skatteloven og merverdiavgiftsloven for årene 2012 til 2016.
- (32) I utgangspunktet gjelder det samme virksomhetsbegrepet i skatteretten og merverdiavgiftsretten. For at en økonomisk aktivitet skal anses som virksomhet, må den ut fra en objektiv vurdering være egnet til å gi overskudd i et normalt driftsår. Dette vilkåret trekker grensen mot ikke-økonomiske aktiviteter som faller utenfor skattesystemet. Formålet med skatte- og avgiftssystemet er å gi inntekter til staten. Dersom aktiviteter uten rimelige muligheter til å gi overskudd skulle gi fradragsrett, ville underskuddsaktivitet subsidieres i strid med dette formålet.
- (33) Kostnader i form av kapitalslit og elde må inngå i overskuddsvurderingen. Det er ikke tilstrekkelig at driften gir inntekter. For at en økonomisk aktivitet skal anses som en virksomhet med objektiv overskuddsevne, må den videre kunne gi en rimelig avkastning på investert kapital. Det er ikke grunnlag for å inntektsføre en fremtidig verdistigning på byggene.
- (34) Hvorvidt et driftsopplegg har rimelige muligheter til å gå med overskudd, må vurderes innenfor en vurderingsperiode tilpasset bransjen. Et tidsperspektiv på 5–8 år er her passende.
- (35) Det samme overskuddsvilkåret gjelder ved fradrag for kostnader etter skattelovens kapitalregel. Brutto kapitalinntekt fra en økonomisk aktivitet uten overskuddsevne er skattefri, og tilknyttede kostnader kan ikke trekkes fra.

- (36) Hvor intens skattemyndighetene skal overprøve skattyteres forretningsmessige vurderinger, avhenger av de faktiske forhold i den enkelte sak. Dersom det er holdepunkter for at private, ikke-økonomiske interesser står sentralt, er det på sin plass med en intens overprøving av overskuddsevnen. Det er tilfellet i saken her. Hvis det derimot er holdepunkter for at aktiviteten drives med økonomisk overskudd for øye, er overprøvingen langt mer tilbakeholden.
- (37) Det hefter ikke mangler ved skattekontorets beregninger av overskuddsevnen, og etterfølgende forhold underbygger dette.
- (38) Staten ved Skatteetaten har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Innledning

Sakens kjerne

- (39) Det overordnede temaet i saken er hvilke aktiviteter som omfattes av skatte- og avgiftssystemet, og hvordan avgrensningen skal skje. Tre spørsmål står sentralt: Om fradragsrett for henholdsvis kostnader og inngående merverdiavgift forutsetter at skattyteres aktivitet er egnet til å gå med økonomisk overskudd, hvor inngående skattemyndighetene eventuelt kan overprøve skattyteres egne vurderinger i den forbindelse, og det nærmere innholdet i et eventuelt vilkår om overskuddsevne. Jeg tar stilling til spørsmålene i denne rekkefølgen.

Om prøvingen av endringsvedtaket

- (40) Om de rettslige rammene for domstolsprøving av skatte- og avgiftsvedtak viser jeg til skatteforvaltningsloven kapittel 15 og Rt-2014-760 *Terratec* avsnitt 35 til 40. Saken her reiser ikke særskilte spørsmål om domstolsprøvingen, og jeg nøyer meg med å understreke at det er lovligheten av skatte- og avgiftsvedtaket som skal prøves. Ved prøvingen står domstolene fritt ved rettsanvendelsen, men vedtaket kan bare opprettholdes på grunnlag av det samme saksforholdet som vedtaket bygger på.
- (41) Et spørsmål i saken er derimot hvor langt *skattemyndighetene* kan gå i å overprøve *skattyteres* forretningsmessige vurderinger. Dette kommer jeg som nevnt tilbake til.

Fradragsrett – rettslige utgangspunkter

- (42) Etter merverdiavgiftsloven § 2-1 har «*næringsdrivende*» med årlig omsetning over 50 000 kroner plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra loven, jf. § 3-11 første ledd. Men næringsdrivende som leier ut bygg som brukes i registrert virksomhet, kan velge å registrere seg etter § 2-3, som i saken

her. Registrering utløser rettigheter og plikter. Vår sak gjelder retten etter § 8-1 til å gjøre fradrag «for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten».

- (43) Også etter skatteloven er det behov for å avgrense mot aktivitet av ikke-økonomisk karakter. Skillet har blant annet betydning for om inntekter er skattepliktige, og for om kostnader er fradragsberettigede. Etter skatteloven § 5-1 er skattepliktig inntekt «enhver fordel vunnet ved» blant annet «virksomhet» og «kapital». Fradrag kan kreves for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. § 6-1.
- (44) Merverdiavgiftsloven og skatteloven benytter altså ulike begreper for å trekke grensen mot aktivitet som ikke omfattes av loven. I tillegg gjør det seg gjeldende noe ulike hensyn på de to rettsområdene. Selv om virksomhetsbegrepet i skatteloven og næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven har en felles kjerne, er begrepene derfor ikke nødvendigvis sammenfallende. Jeg tar først stilling til om det gjelder et krav om overskuddsevne etter skatteloven § 5-1 jf. § 6-1, og behandler deretter det tilsvarende spørsmålet ut fra merverdiavgiftsloven § 2-1, § 2-3 og § 8-1.
- (45) Som det fremgår av Rt-2014-1281 *Z-huset* avsnitt 48, gjelder det ikke et eget tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet gjør seg imidlertid gjeldende, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer ifølge dommen at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen, men «tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne».

Overskuddsevne som vilkår for kostnadsfradrag etter skatteloven

- (46) Skatteloven § 5-1 er hovedregelen om inntekt. Første ledd lyder slik:
- «Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»
- (47) Jeg drøfter først virksomhetsalternativet, og kommer tilbake til kapitalinntekt.
- (48) Paragraf 6-1 er hovedregelen om fradrag, og er formulert slik:
- «(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.
- (2) Det gis ikke fradrag for private kostnader for skattyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold.»
- (49) Ut fra sammenhengen siktes det med uttrykket «virksomhet» i § 5-1 til aktivitet av økonomisk karakter, det vil si aktivitet som går ut på å skape økonomiske verdier. Sammen med de øvrige alternativene loven nevner, som for eksempel arbeid, avgrenses det mot aktivitet som ikke har evne til å medføre verdiskaping. Et krav om objektiv overskuddsevne har av den grunn støtte i lovens ordlyd, selv om det ikke er sagt rett ut.

Det er imidlertid påkrevd å ta stilling til om en slik tolkning av loven underbygges godt nok av de øvrige rettskildene til at den gir en tilstrekkelig klar og forutsigbar rettsregel.

- (50) I forarbeidene til skatteloven, Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 48, er virksomhetsbegrepet kommentert. Det heter at det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal anses som virksomhet. Tre momenter fremheves: Det må være utøvd aktivitet av en viss varighet og omfang, og dette må skje for skattyterens regning og risiko. Deretter sies det følgende om det tredje momentet:
- «Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.»
- (51) I tilknytning til dette er det uttalt at begrepet virksomhet i lovutkastet er «brukt om aktivitet som oppfyller disse kriteriene».
- (52) Når det i teksten tales om «momenter» i vurderingen, forstår jeg det slik at det skal skje en konkret vurdering av den enkelte virksomheten. Det går imidlertid klart frem at aktivitet som ikke gir rimelig mulighet til å gi overskudd, faller utenfor begrepet. Det som omfattes av virksomhetsbegrepet er positivt angitt. Utenfor faller ikke bare hobbyvirksomhet og fritidssysler, men også annen aktivitet så lenge den ikke har en rimelig mulighet til å gå med overskudd.
- (53) Det som er sagt om virksomhetsbegrepet i proposisjonen, bygger ifølge departementet på rettspraksis, ligningspraksis og skatterettslig teori. Departementet foretar i liten grad noen selvstendig vurdering av virksomhetsbegrepet, og omtalen begrenser seg til en kortfattet oppsummering av gjeldende rett. Uttalelsene var imidlertid en del av Stortingets beslutningsgrunnlag ved behandlingen av lovforslaget, og gir således uttrykk for lovgiverens oppfatning av hva som er rettsstilstanden etter gammel og ny skattelov.
- (54) Før jeg tar for meg kildene departementet viser til, nevner jeg at i folketrygdloven § 1-10 defineres «selvstendig næringsdrivende» som «enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt». Dette virksomhetsbegrepet er fra lovgiverens side ment å være identisk med skatterettens, se Ot.prp. nr. 29* (1995–1996) side 29 flg.
- (55) Den sentrale dommen er Rt-1985-319 *Ringnes*. Saken gjaldt en liten jordbrukseiendom, der driften i mange år gikk med underskudd. Spørsmålet var om Ringnes kunne kreve dette fradratt i sine øvrige inntekter. Det kunne han dersom driften ble ansett som virksomhet, men ikke dersom eiendommen måtte anses som bolig- eller fritidseiendom. Høyesterett stadfestet at det ikke var fradragsrett, og uttalte:

«Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. ...

Vår sak gjelder likningen for skatteåret 1979, og det er uomtvistet at driften dette år gikk med betydelig underskudd i forhold til omfanget av driften. Det er også på det

rene at virksomheten i de foregående år fra og med 1975 har gått med betydelige underskudd. ... Det forelå ikke i 1979 planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd. ...

De resultater av driften som foreligger, viser etter min mening – selv med reservasjoner for riktigheten av de enkelte utgiftsposter – at det her ikke var rimelig mulighet for at driften kunne komme over på overskudd, selv på sikt, noe som for øvrig er bekreftet ved de senere års drift.»

(56) Selv om saken gjaldt en form for «hobbyjordbruk», er ikke Høyesteretts uttalelser begrenset til dette. Etter mitt syn må dommen forstås slik at det er et generelt krav for å bli ansett som virksomhet at driften objektivt er egnet til å gi et overskudd, iallfall på noe lengre sikt. At vurderingen skal være objektiv, følger for øvrig også av Rt-1965-1159 *Vister*.

(57) Den neste dommen av betydning er Rt-1995-1422 *Kiøning*. Her drev skattyteren en kombinert jordbruks- og skogeiendom. Jordbruksdriften gikk med underskudd, og spørsmålet var om underskuddet kunne trekkes fra inntekten fra skogbruket. Det svarte Høyesterett bekreftende på, ettersom driften måtte ses under ett. Uten at det var nødvendig for å begrunne resultatet, la førstvoterende så til:

«På bakgrunn av prosedyren for Høyesterett hvor Ringnes-dommen, Rt-1985-319, har vært trukket sterkt inn, finner jeg likevel grunn til å tilføye:

Ringnes-dommen gjaldt et ganske annerledes saksforhold. Her var det spørsmål om å trekke underskudd ved "hobbyjordbruk" fra i annen inntekt enn jord- og skogbruksinntekt. For en eier som har driften av sin eiendom som levebrød, kan man ikke uten videre legge til grunn den samme norm ved vurderingen av om driften skal anses som "virksomhet" som tilfellet var i Ringnes-dommen. Det ble der uttalt at driften "objektivt sett" måtte være egnet til å gi overskudd. Bakgrunnen for denne formuleringen var at Ringnes drev jordbruket med sikte på andre verdier enn økonomiske. Og han levde av helt andre inntekter. I denne situasjon måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt. Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve og feile, og det blir ikke det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd. Resultatet vil ofte først bli klarlagt etter atskillige år. Viser det seg å gå dårlig, må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette.»

(58) Partene har forstått dette på forskjellige måter. A anfører at man her reserverer kravet om overskuddsevne for «hobby»-tilfellene, slik at det ikke gjelder noe krav om rimelig mulighet for overskudd ved den type aktivitet som Ramme Eiendom driver.

(59) Jeg er enig i at ordvalget innledningsvis i det jeg har gjengitt i noen grad kan trekke i den retningen. Lest i sammenheng ser jeg det imidlertid slik at den «norm» det siktes til, er normen for hvor langt skattemyndighetene kan gå i å overprøve skattyterens valg av driftsopplegg. Jeg fester meg da særlig ved formuleringene «kritisk vurdert» og at det ikke er «det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene». Dommen kan etter mitt syn ikke forstås slik at den tar avstand fra et alminnelig krav om overskuddsevne, som

trekker opp grensen mellom virksomhet som omfattes av skatteloven og ikke-økonomisk aktivitet.

- (60) At aktiviteten for å være virksomhet må være egnet til å gi en rimelig mulighet for overskudd, er også lagt til grunn i nyere høyesterettspraksis, se for eksempel Rt-2015-628 *Solér* avsnitt 27-28 og HR-2018-2433-A *Yara* avsnitt 35. Jeg legger vekt på at det i begge dommene kommer klart frem at aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd, selv om spørsmålet ikke kom på spissen.
- (61) Et krav om overskuddsevne for at en aktivitet skatterettslig sett skal bedømmes som en virksomhet, er videre kommet til uttrykk i praksis fra lagmannsrettene, se for eksempel LB-2013-144135.
- (62) I Lignings-ABC for 1996 side 562 er det under henvisning til rettspraksis uttalt at det «avgjørende er om virksomheten objektivt sett er egnet til å gi overskudd når en ser virksomheten over en passende tid». Dette er fastholdt og utdypet i senere utgaver, jf. for eksempel Skatte-ABC 2019/2020 punkt 3.5.2. Det har også lenge vært det rådende synet i juridisk teori. Ifølge Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 1990 side 127-128 ligger det i virksomhetskravet at aktiviteten må være egnet til å innbringe et overskudd. Han omtaler kravet om overskudd som en «test» ved grensedragningen mellom virksomhet og annen aktivitet.
- (63) Uttrykksmåtene varierer noe, men sett under ett viser skattelovens ordlyd og de øvrige rettskildene at det gjelder et krav om overskuddsevne for at en aktivitet skal anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1 og gi rett til fradrag etter § 6-1. Om det foreligger en overskuddsevne, har praktisk sett størst betydning ved bedømmelsen av om en aktivitet er en hobby- eller fritidsaktivitet, men gjelder generelt ved grensedragningen mellom økonomisk aktivitet, som omfattes av lovens regulering, og annen aktivitet, som faller utenfor. Kravet om overskuddsevne har en så sterk rettskildeforankring at regelen etter mitt syn gir borgerne den klarhet og forutberegnelighet som kreves på dette området.

Overskuddsevne som vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift

- (64) Også ved tolkningen av merverdiavgiftsloven må det tas utgangspunkt i lovens ordlyd. Første ledd i § 2-1 om registreringsplikt lyder slik:
- «Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder. For veldedige og allmenntilrette institusjoner og organisasjoner er beløpsgrensen 140.000 kroner.»
- (65) Registreringsplikten i § 2-1 suppleres av § 2-3 om frivillig registrering. Første ledd bokstav a lyder slik:
- «Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygget eller anlegget brukes
- a. i virksomhet som er registrert etter denne loven»

- (66) Et registrert avgiftssubjekt har etter hovedregelen i § 8-1 «rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten».
- (67) Både § 2-1 og § 2-3 retter seg altså mot «næringsdrivende». Det ligger språklig sett i begrepet «næring» at aktiviteten må være av økonomisk karakter, innrettet for å gi fortjeneste.
- (68) I lovforarbeidene er det ved flere anledninger gitt uttrykk for hva som skal til for å bli ansett som næringsdrivende. I forarbeidene til den gjeldende merverdiavgiftsloven, Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 26, er det sagt slik:
- «Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av næringsbegrepet. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten, men heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område. Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko.»
- (69) Begrepet næringsdrivende skal altså i utgangspunktet forstås på samme måte som virksomhetsbegrepet i skatteloven, inkludert et krav om at aktiviteten objektivt sett er «egnet til å gi overskudd».
- (70) Tilsvarende formuleringer finnes i andre forarbeider til merverdiavgiftslovgivningen, som for eksempel Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 22. Jeg viser også til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) om skatte- og avgiftsopplegget for 2008 side 195. Her er formuleringen at inntjeningen må «objektivt sett være egnet til å gi overskudd». En noe annen uttrykksmåte er brukt i Prop. 119 LS (2009–2010) om utvidet avgiftsplikt. Her heter det på side 17 at ett av flere vilkår «i en vurdering av om det utøves næringsvirksomhet er etter skatteretten og i utgangspunktet også etter merverdiavgiftsretten, at det konkrete opplegget for inntjening er egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lenger sikt».
- (71) Når disse nyere forarbeidene til merverdiavgiftsloven sammenholdes med forarbeidene til den opprinnelige loven fra 1969, jf. Ot.prp. nr. 17 (1967–1968) side 36 flg., fremgår det at næringsbegrepet i loven etter hvert har blitt knyttet til virksomhetsbegrepet i skattelovgivningen. I forarbeidene til 1969-loven nøyde man seg stort sett med å gi uttrykk for at avgiftsplikten påhvilde «næringsdrivende som omsetter varer og tjenester i eget navn», jf. proposisjonen side 52. Men i dag er det fra lovgiverhold konsekvent uttrykt at det – både etter merverdiavgiftsloven og skatteloven – er et krav for å omfattes av loven og ha fradragsrett at aktiviteten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd.
- (72) Også på dette rettsområdet bekreftes rettsoppfatningen i forarbeidene av nyere høyesterettspraksis. HR-2020-1777-A ANG gjaldt gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Spørsmålet var hva som er riktig tidspunkt for vurderingen av om en virksomhet er egnet til å gi overskudd. Som bakteppe for den vurderingen viser førstvoterende til uttalelsene i Ot.prp. nr. 76 (2008–2009), som jeg alt har gjort rede for, og oppsummerer deretter rettstilstanden i dommen avsnitt 37:

«For å være næring må altså virksomheten være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må drives for eierens regning og risiko og den må være egnet til å gi overskudd.»

- (73) Disse uttalelsene må tillegges vekt i vår sak, selv om spørsmålet ikke var satt på spissen i ANG-saken.
- (74) Praksis fra lagmannsrettene om fradrag for inngående merverdiavgift bygger gjennomgående på at det gjelder et krav om overskuddsevne. Praksisen omfatter også saker uten preg av avgrensning mot «hobbyvirksomhet» eller «privat bruk», se fra nyere tid for eksempel LB-2012-201380, LB-2012-170205, LB-2015-40004 og LB-2017-9933. Det finnes imidlertid også minst to dommer der det uttales at krav til overskudd er et vilkår i de fleste tilfeller, men ikke ubetinget i alle bransjer, jf. LB-2014-145380 og LB-2016-42451. Men også i de to sistnevnte dommene uttales det at overskuddsevnen er et sentralt element i vurderingen, især når det er tale om å trekke opp grensen mot typisk fritids- eller hobbyvirksomhet.
- (75) Også i forvaltningspraksis stilles det krav om overskuddsevne, , jf. for eksempel henvisningene i MVA-håndboken 17. utgave punkt 2-1.4.2. Det er videre lagt til grunn i juridisk teori, se for eksempel Gjems-Onstad m.fl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave 2016, side 113.
- (76) Det samlede rettskildebildet tilsier så langt – med noen få unntak og nyanser – at det også etter merverdiavgiftsloven er en innarbeidet generell regel om overskuddsevne for at en aktivitet skal anses som næringsvirksomhet. Dette gjelder etter så vel § 2-1 om pliktig registrering som etter § 2-3 om frivillig registrering.
- (77) A har anført at hotellutleien og museumsdriften i vår sak er av et omfang og en karakter som gjør at den, uavhengig av om det er mulighet for overskudd, må regnes som næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven. Det er vist til nøytralitetshensynet, det vil si at merverdiavgiften i minst mulig grad skal påvirke markedsaktørens valg, og til at avgiftskumulasjon bør unngås. Det er også pekt på at en av begrunnelsene for å innføre merverdiavgiftsordningen i Norge var å berede grunnen for et mulig medlemskap i EEC, der merverdiavgiftsordningen ikke stiller krav om overskuddsevne, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) side 43. Det samme bør legges til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven.
- (78) Forholdet til EU-retten er etter mitt syn av liten betydning i denne sammenheng. EUs regelverk om merverdiavgift er ikke del av EØS-avtalen, og norske rettskilder er bestemmende for tolkningen av merverdiavgiftsloven, jf. Rt-2011-213 *Invex* avsnitt 46. En annen sak er at lovgiveren kan *velge* å harmonisere deler av det norske regelverket med reguleringen i EU, som ved unntaket for finansielle tjenester, jf. Rt-2009-1632 *ABG Sundal Collier* avsnitt 35. Men det er ikke tilfellet for spørsmålet i saken her.
- (79) Når det gjelder nøytralitetshensynet, er jeg enig med A i at det kan ha betydning ved tolkningen av merverdiavgiftsloven. Det følger av Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 26 at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, og at dette kan lede til at grensen for hva som skal anses som næringsvirksomhet må trekkes ulikt etter skatteloven og merverdiavgiftsloven. Det finnes også eksempler på at lovgiveren har begrunnet en utvidet merverdiavgiftsplikt i nøytralitetshensynet, se for eksempel Ot.prp.

nr. 2 (2000–2001) side 22 og side 137 om omsetning i regi av henholdsvis husflidslag og frivillige og ideelle organisasjoner.

- (80) Nøytralitetshensynet trekker imidlertid ikke entydig i retning av en lav terskel for hva som skal anses som næring i avgiftssammenheng, i form av unntak fra eller innsnevring av et krav om overskuddsevne. Dersom virksomheter som selv ikke på sikt er egnet til å gå med overskudd, skulle omfattes av merverdiavgiftsloven, ville det lede til at staten subsidierte underskuddsaktiviteter. Også det kan bryte med nøytralitetshensynet. Uansett kan verken dette hensynet, eller hensynet til å unngå avgiftskumulasjon mellom næringsdrivende, rokke ved tolkningsresultatet som følger av lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis: For å bli ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven må aktiviteten ha en rimelig mulighet til å gi et overskudd.
- (81) Jeg vil nå ta stilling til om det også for museumsvirksomhet er et krav for å bli ansett som næringsdrivende at driften er egnet til å gå med overskudd.

Gjelder kravet om overskuddsevne også for museumsvirksomhet?

- (82) Etter merverdiavgiftsloven § 5-9, som ble vedtatt i 2010, skal det beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til museer og gallerier. I Prop. 119 LS (2009–2010) side 59 ble det anslått at utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte museer ville medføre et provenytab for staten i 2010 på 235 millioner kroner. Det skyldes at inngående merverdiavgift ville overstige utgående merverdiavgift i en slik størrelsesorden. Slik A ser det, viser beregningene at de fleste museer går med underskudd, og at det da vanskelig kan gjelde et krav om overskuddsevne på dette feltet. Det er også anført at det ville bryte med likebehandlingsprinsippet å kreve at museumsdriften til nettopp Ramme Eiendom har evne til å gå med overskudd.
- (83) Under høringen av forslaget som ledet frem til vedtakelsen av § 5-9, tok flere av høringsinstansene opp spørsmålet om det ville kreves omsetning i næringsvirksomhet for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det ble vist til at en del museer ikke kan finansiere driften ved å ta inngangspenger og er avhengig av andre inntektskilder, som for eksempel offentlige tilskudd.
- (84) Departementet drøftet spørsmålet i proposisjonen på side 37-38, og det går frem at de vanlige registreringsvilkårene i loven gjelder også her. Det uttales blant annet at museer og gallerier som krever inngangspenger av de besøkende, «vil i tråd med det alminnelige regelverket kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til utstillingene, samlingene mv., dersom vilkårene for øvrig er oppfylt». Som det fremgår av utredningen som lå til grunn for § 5-9, skal imidlertid offentlige tilskudd inngå i vurderingen av om vilkårene for registrering er oppfylt, jf. Kulturmomsutvalget i NOU 2008: 7 side 132. I dette ligger en villet og saklig forskjellsbehandling, som medfører at aktivitet som i en del tilfeller i utgangspunktet ikke ville være egnet til å gå med overskudd, likevel oppfyller vilkåret.
- (85) Det er ikke noe ved vedtakelsen av § 5-9 som tilsier at det for museer gjelder unntak fra det generelle vilkåret om at registrering er for næringsdrivende hvis det ikke er tale om offentlig virksomhet. Også for private museer forutsettes det at driften er egnet til å gå med

overskudd. Det nærmere innholdet i kravet om overskuddsevne kan imidlertid være annerledes for museer, ettersom kravet er bransjeavhengig, noe jeg kommer tilbake til.

Kravet om overskuddsevne – oppsummering så langt

- (86) For at en aktivitet skal anses som «virksomhet» i skatteloven § 5-1 jf. § 6-1, og for at det skal dreie seg om «næringsdrivende» etter merverdiavgiftsloven § 2-1 og § 2-3, må driften være egnet til å gå med overskudd på lengre sikt, slik skattekontoret og lagmannsretten har lagt til grunn. Det er ikke grunnlag for å hevde at kravet savner tilstrekkelig lovhjemmel, slik A har gjort gjeldende – regelen har støtte i ordlyden og i rettskildebildet for øvrig.
- (87) Det gjenstår å ta stilling til det nærmere innholdet i kravet om overskuddsevne og hvor inngående skattemyndighetene skal overprøve skattyterens vurderinger og disposisjoner. Men først vil jeg ta for meg anførselen fra A om at det kan kreves fradrag etter skatteloven § 6-1 også utenfor virksomhet.

Er det fradragsrett etter skatteloven § 6-1 uavhengig av om aktiviteten på Ramme anses som virksomhet?

- (88) A gjør prinsipielt gjeldende at retten til å kreve fradrag for kostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd gjelder generelt, og ikke er begrenset til virksomhet. Det er vist til at § 6-1 første ledd ikke inneholder noe vilkår om overskuddsevne, og til rettspraksis som slår fast at fradrag kan kreves også utenfor virksomhet.
- (89) Tingretten fant det ikke nødvendig å ta stilling til denne anførselen, ettersom den kom til at det er fradragsrett etter virksomhetsalternativet. Lagmannsretten tilbakeviste anførselen med at Ramme Eiendom må bedømmes ut fra sine disposisjoner, som knyttet seg til virksomhetsalternativet. Lagmannsretten la imidlertid til at den uansett var enig med staten i at kostnaden ved en objektivt sett tapsbringende aktivitet ikke kan anses for å være en kostnad som er «pådratt for å erverve» en «fordel» vunnet ved kapital etter skatteloven § 6-1 og § 5-1.
- (90) Lagmannsretten forstod altså anførselen slik at det med fradrag utenfor virksomhet siktes til fradrag for kostnader som knytter seg til en kapitalinntekt, og at det da ikke er vilkår med krav om overskuddsevne. Men anførselen kan også forstås slik at spørsmålet er om fradragsregelen i § 6-1 første ledd gjelder generelt, altså uavhengig av om inntekten stammer fra virksomhet eller kapital, og da uten at det gjelder noe krav om overskudd. Uansett hvordan spørsmålet vinkles, er det tale om et rettsanvendelsesspørsmål som Høyesterett kan ta stilling til, jf. Rt-2014-760 *Terratec* avsnitt 49.
- (91) Skatteloven § 6-1 første ledd gir en generell regel om rett til fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Hva som regnes som skattepliktig inntekt går som nevnt frem av § 5-1. Inntekt fra virksomhet er bare ett av flere alternativer i oppregningen av inntektskilder, og fradrag etter § 6-1 første ledd er følgelig ikke begrenset til kostnader for å oppnå inntekt vunnet ved virksomhet. Etter ordlyden i § 6-1 er det tilstrekkelig at kostnaden har tilknytning til skattepliktig inntekt.

- (92) Ordlyden «skattepliktig inntekt» i § 6-1 første ledd, slik begrepet er forklart i § 5-1 første ledd, tilsier imidlertid at kostnadene for å kunne trekkes fra, også utenfor virksomhet må knytte seg til en aktivitet som er egnet til å gi et overskudd. Inntektskildene som nevnes i § 5-1 første ledd – blant annet arbeid, virksomhet og pensjon – illustrerer det. Det gir best sammenheng i loven om kravet til at aktiviteten må ha økonomisk karakter – innbefattet en overskuddsevne – ikke bare gjelder for virksomhetsinntekter, men også for kapitalinntekter.
- (93) A har vist til to avgjørelser fra Høyesterett som gjelder fradragsrett utenfor virksomhet. I Rt-2007-1822 *DSC* var spørsmålet om et aksjeselskap kunne kreve fradrag for kostnader ved kjøp av aksjer som ikke ble overført. Forsøket på aksjekjøp knyttet seg ikke til virksomheten som selskapet drev. Høyesterett kom til at tap utenfor virksomhet som følge av svindel kunne fradragsføres som kostnad til ervervelse av inntekt etter § 6-1 første ledd, jf. dommen avsnitt 44 til 51. Også Rt-2009-1473 *Samdal* gjaldt spørsmål om fradrag for tap utenfor virksomhet som følge av svindel, og fradragsrett ble innvilget.
- (94) Jeg kan imidlertid ikke se at DSC-dommen og Samdal-dommen leder til et annet tolkningsresultat enn det som følger av lovens ordlyd. Disse dommene avklarer at en skattyter som lider tap som følge av svindel, kan ha rett til fradrag for tapet utenfor virksomhet etter § 6-1 første ledd når det er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og et formål om erverv av skattepliktig inntekt på betalingstidspunktet. Men dommene gir ikke støtte for at det i alminnelighet kan kreves fradrag etter § 6-1 første ledd for kostnader til en aktivitet som er uegnet til å gi overskudd. Dommene har heller ikke blitt oppfattet slik i rettspraksis eller forvaltningspraksis. I nyere praksis fra lagmannsrettene legges det til grunn at det også etter kapitalregelen gjelder et krav om at investeringen som kostnaden knytter seg til, er egnet til å gi overskudd, se for eksempel LB-2016-42451. Det samme følger av forvaltningspraksis, som lagmannsretten viser til, se Skattedirektoratets prinsipputtalelse BFU 9/03.
- (95) Synspunktet har også fått tilslutning i juridisk teori. I *Tidsskrift for Skatterett* nr. 1 for 2021 side 24–25 uttaler Skar at kravet til at aktiviteten må ha økonomisk karakter, det vil si at den må kunne gå med overskudd, ikke bare gjelder for arbeids- og virksomhetsinntekter, «men også for hva som regnes som skattepliktig fordel vunnet ved kapital». I tilknytning til tingrettens dom i saken her legger han til at «spørsmålet kan også bli satt på spissen der skattytere investerer i svært påkostede eiendommer, når inntekspotensialet, f.eks. fra utleie, ikke kan måle seg med kostnadene».
- (96) Gjennomgåelsen av rettskildematerialet tilsier at det også etter kapitalregelen i skatteloven § 5-1, i det minste som den klare hovedregel, gjelder et krav om objektiv overskuddsevne for at fradrag skal kunne kreves etter § 6-1. Det medfører at dersom driften til Ramme Eiendom med utleie av hotell-lokaler og museumsdrift ikke er egnet til å gå med overskudd, kan det heller ikke kreves fradrag for byggekostnader under henvisning til at de er pådratt for å gi kapitalinntekter.

Skattemyndighetenes overprøving av skattyterens vurderinger

- (97) Saken reiser spørsmål om hvor langt skattemyndighetene – ved vurderingen av kravet om overskuddsevne – kan gå i å overprøve skattyterens forretningsmessige vurderinger og prognoser.

- (98) A anfører for det første at en overprøving av overskuddsevnen i saken her vil bryte med det forvaltningsrettslige likhetsprinsippet, ettersom myndighetene ikke har kontrollert konkurrerende virksomheter. I likhet med lagmannsretten kan jeg imidlertid ikke se at hensynet til likebehandling står i veien for at forvaltningen prioriterer å benytte sine begrensede ressurser i saker der det saklige behovet for kontroll fremstår som størst. Det må gjelde selv om staten har gitt uttrykk for at det sjelden vil være aktuelt å kontrollere den type drift vi her står overfor.
- (99) Dernest er det anført at overprøvingen er for intens, og at skattemyndighetene, ved slik aktivitet vi her står overfor, må respektere skattyterens forretningsmessige vurderinger.
- (100) Rt-1985-319 *Ringnes* og særlig Rt-1995-1422 *Kiønig* gir veiledning også ved dette spørsmålet. I *Kiønig*-dommen trekkes det opp et skille mellom på den ene siden skattytere som lever av andre inntektskilder enn aktiviteten som skal vurderes, og på den andre siden den som har aktiviteten som levevei.
- (101) Skattyteren i det førstnevnte tilfellet, *Ringnes*, måtte finne seg i at «virksomheten ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt». *Kiønig*, som drev jord- og skogbruk som levevei, måtte derimot «i utgangspunktet (...) stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med». Dette utdypes slik at han måtte «kunne prøve og feile», og at «det blir ikke det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd». Når aktiviteten drives som levevei, og det går dårlig, «må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette».
- (102) Jeg forstår dette som en avveining av kontrollhensyn mot hensynet til ikke å gripe inn i den næringsdrivendes valgfrihet. Når aktiviteten har objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, typisk der det er tale om en aktivitet til livsopphold, gis det et vidt spillerom. Skattemyndighetene skal da være tilbakeholdne med å overprøve skattyterens egne vurderinger av om virksomheten er egnet til å gi overskudd. Det vil være rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer, som mange kan mene at det er små muligheter til å lykkes med. Viser satsingen seg å slå feil, vil det ikke være grunnlag for videre drift, og kontrollhensyn gjør seg i liten grad gjeldende. Jo klarere driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, jo mer skal det til før skattemyndighetene kan overprøve skattyterens vurdering av at målet kan nås.
- (103) Når aktiviteten derimot har objektive kjennetegn som kan tilsi at den ikke er innrettet for å gi fortjeneste, for eksempel fordi forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort, gjør kontrollhensyn seg gjeldende med en helt annen styrke. Det gjelder ikke minst dersom det er tale om store beløp, og aktiviteten er finansiert med egenkapital uten lån eller eksterne investorer, som i vår sak. Skattemyndighetene har da et saklig behov for å gå grundigere til verks for å undersøke om kravet om overskuddsevne er oppfylt.
- (104) A har anført at det følger av nyere høyesterettspraksis at skattemyndighetene skal være mer varsomme med å overprøve skattyterens forretningsmessige vurderinger enn det som følger av *Kiønig*-dommen. Det er blant annet vist til Rt-1981-256 *Bjerke Pedersen*, Rt-2009-1473 *Samdal* avsnitt 37, Rt-2015-1068 *Kverva* avsnitt 64 og HR-2018-580-A *Salmar* avsnitt 38-41.

- (105) Det er riktig at disse dommene gjennomgående gir uttrykk for at domstolene og forutsetningsvis også skattemyndighetene som utgangspunkt skal være varsomme med å sensurere forretningskjønnet til skattyteren. Avgjørelsene gjelder imidlertid spørsmålet om det er tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og en kostnad som kreves fradratt. Forutsetningen for at dette skal være aktuelt, er at det i det hele tatt foreligger en virksomhet – som er det vår sak gjelder.
- (106) Kontrollhensyn gjør seg sterkere gjeldende ved spørsmålet om grunnvilkårene for å komme inn under skatte- og avgiftssystemet, det vil si vilkårene om henholdsvis virksomhet og næringsdrivende, er oppfylt. I tillegg er vurderingstemaene noe forskjellige. Ved tilknytningsvurderingen vil skattyterens formål med kostnaden være sentralt, jf. Kverva-dommen avsnitt 64, mens vurderingen av kravet om overskuddsevne ved virksomhetsvurderingen som nevnt er objektiv. Dommene om tilknytnings spørsmål tilsier derfor etter mitt syn ikke en mer tilbakeholden prøving av skattyterens forretningsmessige vurderinger enn det jeg så langt har gitt uttrykk for og som baserer seg på Ringnes-dommen og Kiøning-dommen.
- (107) Vår sak har utvilsomt sterkest likhetstrekk med Ringnes-dommen. A lever av andre inntektskilder enn Ramme Eiendom. Han har en meget betydelig formue, og byggeprosjektet til Ramme Eiendom er finansiert ved blant annet aksjeutbytte og salg av kunst og eiendom. Investeringene og fradragene gjelder dessuten svært store beløp. Kriteriene for prøving som kan utledes av Ringnes-dommen og Kiøning-dommen tilsier da at skattemyndighetene kan gå langt i å prøve om virksomheten er egnet til å gi et overskudd, slik skattekontoret og lagmannsretten legger til grunn.
- (108) Jeg finner grunn til å presisere at saken her er atypisk, i den forstand at aktiviteten i det ytre ikke skiller seg særlig fra annen museumsdrift og utleie av lokaler til hotelldrift. Andre sider ved prosjektet er derimot alt annet enn regulære, både med hensyn til investeringenes omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjør noen levevei for skattyteren. En overskuddsevne er verken på kort eller lang sikt nødvendig for å realisere prosjektet. Disse særtrekkene medfører at den inngående prøvingen som legges til grunn for saken her, vil ha lite å si for de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene til alminnelig forretningsaktivitet, det være seg i bransjer som sliter i motgangstider eller gründeraktivitet i en krevende oppstartsfase.

Innholdet i kravet om overskuddsevne

Innledning

- (109) Enkelte utgangspunkter følger av den gjennomgåelsen av rettskildematerialet jeg allerede har foretatt, og kan oppsummeres slik: Det skal foretas en objektiv vurdering, og skattyterens egen oppfatning av sin aktivitet har underordnet betydning. Det er tilstrekkelig at det er en rimelig mulighet til at overskudd kan nås. Vurderingen skal ta hensyn til utviklingen over en årrekke. Det betyr at en aktivitet kan gå med underskudd og likevel oppfylle kravet om overskuddsevne. Dette kan være særlig aktuelt i en oppstartsfase, men gjelder generelt. Akkumulerte underskudd er det lite rom for å trekke inn, jf. Rt-1995-1422 *Kiøning*. Om kravet er oppfylt, må fastsettes for det enkelte inntektsår og bedømmes ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet for varen eller tjenesten, jf. HR-2020-1777-A ANG avsnitt 43 (merverdiavgift) og avsnitt 46 (skatt). Vurderingen må videre være konkret,

relatert til denne skattyterens opplegg for inntjening. Endelig skal det tas hensyn til hvilken bransje det er tale om, og kravet til overskudd kan av den grunn variere.

- (110) Skattekontorets vedtak og lagmannsrettens dom i vår sak er i all hovedsak i samsvar med disse rettslige utgangspunktene. I tabeller i beregningene synliggjøres akkumulert underskudd, men jeg oppfatter det ikke slik at dette inngår i begrunnelsen for vedtaket.
- (111) Staten har gjort gjeldende at når det er grunnlag for en kritisk vurdering av om kravet om overskuddsevne er oppfylt, må målestokken være atferden til en rasjonell økonomisk aktør. Jeg er enig i at det er et hensiktsmessig utgangspunkt, og det gjenfinnes i andre sammenhenger, jf. ANG-dommen avsnitt 49. Men dette er ikke ensbetydende med at driften for å oppfylle kravet om overskuddsevne må være innrettet for å oppnå høyest mulig avkastning. Det er selvsagt rom for skattyteren til å prioritere ned hensynet til økonomisk utbytte til fordel for andre verdier, som for eksempel etiske hensyn. Et annet eksempel, hentet fra partshjelpernes innlegg, kan være ulike former for sosialt entreprenørskap.
- (112) Jeg går så over til å drøfte hvilke elementer som inngår i en vurdering av om kravet om overskuddsevne er oppfylt. Partene har ulike syn på dette.
- (113) Staten forfekter tilnærmingen som skattekontoret og lagmannsretten bygger på. Den går i korthet ut på at det foreligger en rimelig utsikt til overskudd dersom driftsopplegget i et normalt driftsår og innen en relevant vurderingsperiode er egnet til å dekke forvaltnings-, drifts og vedlikeholdskostnader, gjeldsrenter, avskrivninger og en rimelig avkastning på investert kapital.
- (114) A argumenterer for en enklere tilnærming: Overskudd fremkommer når bruttoinntektene overskrider utgiftene. Om det skal stilles strengere krav til overskudd enn det, for eksempel i form av kapitalavkastning, må være opp til skattyteren. Statens definisjon av overskudd har ikke støtte i rettskildene.
- (115) Verken skatteloven, merverdiavgiftsloven eller forarbeidene gir presis veiledning om hvordan kravet om overskuddsevne skal praktiseres. Jeg finner imidlertid en viss støtte i ordlyden i skatteloven § 5-1, især i begrepet «virksomhet», og i begrepet «næringsdrivende» i merverdiavgiftsloven § 2-1 og § 2-3, for at alle økonomiske forhold, de som i alminnelighet inngår i en vurdering av om det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift, skal inkluderes i vurderingen. Det er imidlertid nødvendig å vurdere hver faktor for seg, og det må fastsettes en passende tidsperiode som vurderingen av overskuddsevne skal ha for øye. Jeg ser først på om det må kreves avkastning på kapitalen som er investert i prosjektet.

Kapitalavkastning

- (116) Utbyggingen av hotell og kunstmuseum på Ramme gård er finansiert med egenkapital. Det er ingen ekstern investor som krever avkastning. Spørsmålet er om det ved vurderingen av overskuddsevne likevel skal tas hensyn til om aktiviteten har rimelig mulighet til å gi avkastning på den investerte kapitalen, og i så fall hvor høy kapitalavkastning det er riktig å regne med.

- (117) Som jeg allerede har nevnt, gir ordlyden i merverdiavgiftsloven og skatteloven en viss støtte for at også avkastning av innskutt egenkapital må inngå i vurderingen av om det foreligger en overskuddsevne.
- (118) Det foreligger ikke høyesterettspraksis som tar stilling til om det må tas hensyn til avkastning på investert egenkapital. Spørsmålet er imidlertid så vidt berørt i enkelte avgjørelser.
- (119) I Rt-1965-1159 *Vister* ble det lagt til grunn at skattyterens travsport gikk med overskudd i tre år, men det fremkommer ikke klart hvordan dette ble beregnet. I Rt-1985-319 *Ringnes* uttaler Høyesterett at det ikke «er tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene». En slik betraktning ligger nærmest det syn A gjør gjeldende, men spørsmålet kom ikke på spissen, ettersom det uansett var underskudd.
- (120) Heller ikke Rt-1995-1422 *Kiønig* kaster særlig lys over spørsmålet. Synspunktet om at dersom det viser seg å gå dårlig, må det «ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette», er nok lettest å forene med at det kreves en viss kapitalavkastning, i det minste slik at avkastningen må kompensere for langsiktig inflasjon. I samme retning trekker førstvoterendes bruk av begrepet «lønnsomhetsvurdering».
- (121) Rt-2003-536 *Storhaugen Invest* gjaldt ligningen av et aksjeselskap. Ett av spørsmålene var om leie av en villa til markedspris ville medføre en inntektsreduksjon for selskapet. I avsnitt 51 uttales det i den forbindelse at «[n]år selskapet ikke får dekket sine løpende låne- og driftsomkostninger og ikke i tillegg oppnår en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet, foreligger det – slik jeg ser det – en inntektsreduksjon». Selskapet hadde av den grunn blitt påført et inntektstap. I dette ligger det en forutsetning om at kapitalinnskudd må ha avkastning for at det ikke skal bli inntektstap. Saken gjaldt et annet spørsmål enn vår sak, men betraktningen er ikke uten interesse. Det samme synspunktet finnes i Rt-2014-614 *Elysee* avsnitt 30, når det uttales at «også binding av egenkapital [er] en kostnad».
- (122) Praksis fra lagmannsrettene gir siden 1990-tallet en rekke eksempler på at et overskudd forutsetter et driftsresultat som på sikt vil gi forrentning av innskutt kapital. Det varierer i hvilken grad spørsmålet er nærmere drøftet. I for eksempel LH-2001-766 og LH-2003-115 ble et krav om kapitalavkastning nærmest uten videre lagt til grunn. I LB-2009-153551, som gjaldt etterberegning av merverdiavgift ved seilbåtutleie, sluttet lagmannsretten seg til tingrettens begrunnelse om at egenkapitalen som var investert, kunne vært plassert på en annen måte, for eksempel som innskudd i bank, og at den da ville gitt renteinntekter. Selv om det ikke fantes noen tilsvarende utgift, mente retten det ville være riktig å beregne renter av egenkapitalen og se på renten som en kostnad for selskapet. Lagmannsretten i den saken la til at også hensynet til konkurransenøytralitet og hensynet til å unngå uønskede tilpasninger tilsa et slikt resultat. Kapitalkostnaden var i etterberegningsvedtaket fastsatt til 5 prosent. Lagmannsretten mente mye talte for at det var for lavt.
- (123) I LB-2012-201380, som gjaldt fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføring av to fritidsleiligheter, ble kapitalavkastningskravet satt til 3,5 prosent. LB-2017-9933, om etterberegning av merverdiavgift ved oppføring og drift av et parkeringsanlegg, bygger på en sats på 2 prosent. Ettersom det også måtte tas hensyn til avskrivningskostnader, var det da i den saken urealistisk at driften kunne gå med overskudd innenfor en tidsperiode på fem til ti år.

- (124) Lagmannsrettspraksis bygger altså på at det gjelder et krav om kapitalavkastning, og inneholder enkelte betraktninger om hvordan satsen skal fastsettes.
- (125) Iallfall siden 1995 har det blitt lagt til grunn for forvaltningspraksis at det stilles krav om avkastning av egenkapital, jf. Lignings-ABC for 1995 side 561. Det er opprettholdt senere, se for eksempel Skatte-ABC 2021, se punkt 3.5.2 om overskuddsbegrepet. Det uttales her at overskuddet «i alminnelighet [må] dekke en rimelig forrentning av kapitalen». Dersom skattyteren er aktiv, må overskuddet forventes å gi en «rimelig eierlønn». Størrelsen på avkastningskravet må vurderes konkret for den enkelte virksomhet, heter det, slik også lagmannsrettspraksis har lagt til grunn. At det gjelder et krav til rimelig forrentning av kapitalen er videre nedfelt i en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet 15. mars 2010 om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom.
- (126) I juridisk litteratur ga Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*, 1967, i § 2.28 uttrykk for at kravet om overskudd ikke «må (...) forveksles med et krav om rimelig forrentning av den egenkapital som er investert», og at det «kan selvsagt ikke kreves». Standpunktet er imidlertid ikke nærmere begrunnet og kan ikke sees å være gjentatt i hans senere arbeider.
- (127) Et krav om kapitalavkastning ved vurderingen av om det foreligger en overskuddsevne har altså støtte i lovens ordlyd, rettspraksis og forvaltningspraksis. Denne tolkningen er også best i samsvar med formålet med kravet om overskuddsevne, det vil si å gi en hensiktsmessig avgrensning av skatteretten og merverdiavgiftsretten mot aktivitet som ikke har en økonomisk karakter. Tolkningsresultatet underbygges også av systemhensyn – plikt og rett til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret bør ikke avhenge av hvordan driften er finansiert.
- (128) Hvilken sats som skal legges til grunn, må vurderes konkret, blant annet i lys av hvilken bransje det gjelder. En viss føring ligger i at det gjelder krav om en rimelig avkastning, slik en rasjonell økonomisk aktør ser det. Hva som må til for å kompensere for langsiktig inflasjon og rentenivået, vil av den grunn kunne gi veiledning. Skattyterens egne vurderinger av hva som er en rimelig kapitalavkastning, kan også være relevant å ta i betraktning. Hvor stor vekt det siste skal tillegges, avhenger blant annet av hvor inngående prøving det er grunnlag for.
- (129) I vedtaket har skattekontoret vurdert overskuddsevnen ved å anvende ulike prosentsatser for kapitalkostnaden: 2 prosent, 4 prosent – som er det Ramme Eiendom selv la til grunn i en prognose i 2018 i forbindelse med skattekontorets behandling – og 6,4 prosent, som er basert på en risikofri rente pluss en markedsbasert risikopremie ut fra erfaringstall for det norske markedet.
- (130) Det kan etter mitt syn uten videre legges til grunn at kapitalavkastningskravet minst må settes til 4 prosent både for utleie av hotellokalene og museumsdriften, altså den satsen Ramme Eiendom selv anvendte i sine beregninger overfor skattemyndighetene. Jeg finner det ikke nødvendig å ta stilling til om det er grunnlag for å anvende en høyere sats, og viser i den forbindelse til den samlede vurderingen av skattevedtaket, som jeg kommer tilbake til. Med en så lav sats er det heller ikke foranledning til å vurdere om det må skilles mellom utleien av hotell-lokalene og museumsdriften.

Avskrivninger

- (131) Begrunnelsen for at kapitalkostnader må inngå i overskuddsvurderingen tilsier langt på vei at det samme må gjelde for avskrivninger for slit og elde mv. Faktorene har til felles at de tar hensyn til reelle kostnader ved selve investeringen i vurderingen av om kravet om overskuddsevne er oppfylt. Å inkludere avskrivninger harmonerer med andre skatterettslige regler, som fradragsretten for løpende vedlikeholdskostnader etter skatteloven § 6-11 og for årlig verdifall etter skatteloven § 14-40 flg. Etter min oppfatning er altså utgangspunktet at en rimelig avskrivningssats skal inngå ved beregningen av overskuddsevnen.
- (132) Skattemessige avskrivninger skal prinsipielt sett gjenspeile den faktiske verdiforringelsen, jf. for eksempel Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) Skattereformen 1992 side 112. Også dette må vurderes objektivt og konkret i lys hva slags aktivitet det er tale om. Generelt sett utsettes hoteller for betydelig slitasje, slik det er omtalt i Rt-2005-306 *Bakke Bro* avsnitt 34 til 37.
- (133) At avskrivningssatsen må fastsettes konkret, medfører at det blant annet må ses hen til byggets kvalitet og det forventede belegg. Det gir en viss veiledning at hoteller, bygg og anlegg kan avskrives med inntil 4 prosent årlig, jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav h. Dessuten har det betydning om kostnader som reduserer behovet for avskrivning, er ivaretatt på annen måte, slik at det er mindre grunnlag for avskrivning for slit og elde.
- (134) Skattekontoret har i sine beregninger lagt inn avskrivning med 2 prosent årlig på investeringen på 725 millioner kroner. Vedtaket bygger blant annet på en rapport fra Statistisk Sentralbyrå, hvor det fremgår at forventet levetid for hoteller gjennomsnittlig er 60,4 år, med en medianverdi på 50 år.
- (135) Hva som er en rimelig avskrivningssats for hotell- og museumsbygg, må vurderes konkret. Det er ingen tvil om at byggene som er oppført, er av meget høy kvalitet og kan få en levetid som langt overstiger snittet i rapporten fra SSB. Men det er også forhold som tilsier at vedlikehold og utskiftning – som i ikke ubetydelig grad faller på Ramme Eiendom, selv om Classic Norway har påtatt seg et visst ansvar for innvendig vedlikehold av hotell-lokalene – kan bli kostbart. Jeg sikter da særlig til målsettingen om at byggene også i fortsettelsen skal holde en spesielt høy standard innvendig og utvendig, kombinert med kalkylene om høyt belegg på hotellet og høye besøkstall på museet. I likhet med lagmannsretten kan jeg ikke se at de budsjetterte vedlikeholdskostnadene tilsier at det ikke skal stipuleres avskrivninger. Lagmannsretten konkluderte etter befarings med at en avskrivningssats på 2 prosent er «forsvarlig og i hvert fall ikke for høy i dette tilfellet». Jeg finner ikke holdepunkter for å bedømme dette annerledes.

Fremtidig verdistigning

- (136) A anfører at det ved vurderingen av om det foreligger overskuddsevne må tas hensyn til at investeringen vil stige i verdi, mens staten anfører at det er omsetningen fra den registrerte virksomheten – utleie av hotell-lokaler og drift av museum – som er relevant, og ikke salg av fast eiendom, som ikke er merverdiavgiftspliktig.

- (137) Utgangspunktet er også her at det må foretas en objektiv vurdering av det konkrete driftsopplegget for aktiviteten. Jeg viser til min sammenfatning av de rettslige utgangspunktene for overskuddsvurderingen. For at en verdistigning skal tas i betraktning, må den inngå i det konkrete opplegget for inntjening, jf. Rt-1985-319 *Ringnes* og Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 195.
- (138) Verken skattekontoret eller lagmannsretten tar hensyn til en mulig fremtidig verdistigning som en egen faktor i overskuddsberegningen, og det er etter mitt syn riktig rettsanvendelse. Det er ikke holdepunkter for at salg av eiendommen er en del av driftsopplegget til Ramme Eiendom. Tvert imot vil et salg være uforenlig med dagens driftsopplegg.

Valg av tidsperiode for overskuddsvurderingen

- (139) Om vilkårene for fradrag etter skatteloven og merverdiavgiftsloven er oppfylt, skal som nevnt vurderes for hvert enkelt år, med utgangspunkt i anskaffelsestidspunktet. Men overskuddsvurderingen skal være fremtidsrettet og ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår. Det må derfor fastsettes innen hvor mange år det må være utsikter til at det er overskudd i et normalt driftsår.
- (140) I Rt-1995-1422 *Kiønig* om juletreproduksjon heter det generelt at resultatet ofte først vil bli klarlagt «etter atskillige år». Det var «ikke (...) noe i veien for» at vurderingen kunne skje «i et ganske langsiktig perspektiv». Det ble i den forbindelse pekt på den tidligere regelen om at fremføring av underskudd kunne skje i et tidsperspektiv på 10 år.
- (141) *Kiønig*-dommen viser at valg av tidsperiode i noen grad er bransjeavhengig, og dommene fra lagmannsrettene som jeg har vist til i drøftelsen av om det gjelder et krav om kapitalavkastning, bekrefter det. Som et utgangspunkt bedømmes overskuddsevnen i et tidsperspektiv på 5 til 8 år, unntaksvis opp mot 10 år. En lengre tidsperiode enn dette støter an mot blant annet kontrollhensyn, men det er ikke noe i kildematerialet som utelukker det. En avveining av de hensyn som gjør seg gjeldende, tilsier imidlertid at det kreves en særlig begrunnelse dersom det skal anlegges et tidsperspektiv som overstiger utgangspunktet på 5 til 8 år. Det kan for eksempel være aktuelt ved skogsdrift.
- (142) I vedtaket har ikke skattekontoret uttrykkelig fastsatt hva som er den relevante vurderingsperioden. Det er heller ikke angitt hva som danner utgangspunktet for perioden. Det er imidlertid vist til *Kiønig*-dommen, og til at det i rettspraksis ofte opereres med 5 til 8 år.
- (143) Tidsperioden i saken her må fastsettes ut fra hva slags drift det er tale om. Jeg nevner til illustrasjon at Ramme Eiendom i 2016 forventet et normalisert driftsår for hotelldelen i 2020 – et anslag som naturlig nok ikke tok hensyn til covid-pandemi og forsinkelser i byggeprosjektet. Administrerende direktør i Classic Norway, som står for hotelldriften, har anslått at det tar mellom 18 til 36 måneder fra et hotell åpner – i vår sak 1. desember 2020 – til første hele normale driftsår.
- (144) For hotelldriften i sin alminnelighet synes utgangspunktet om en tidsperiode på 5 til 8 år fra det enkelte inntektsår å treffe godt. Det må imidlertid tas hensyn til den egenart som preger prosjektet til Ramme Eiendom, og til at det sannsynligvis kan ta lengre tid å opparbeide en prestisjefull kulturdestinasjon med internasjonalt renommé, som prosjektet legger opp til.

Utleie av hotell-lokalene og museumsdelen må etter mitt syn bedømmes samlet, og mye kan tale for at det må anlegges en tidsperiode på opp mot 10 år fra anskaffelsene. Saken illustrerer at det også kan reises spørsmål om beregningen av tidsperioden påvirkes av at det oppstår forsinkelser underveis. Jeg er imidlertid enig med lagmannsretten i at fastsettelsen av tidsperiode ikke kommer på spissen i denne saken og viser til den samlede vurderingen av vedtaket, som jeg straks kommer til.

Samlet vurdering av skattekontorets vedtak

- (145) Som det vil ha fremgått, er det riktig rettsanvendelse når skattekontoret i likhet med lagmannsretten legger til grunn at det gjelder et krav om overskuddsevne for at en aktivitet skal kunne anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1 jf. § 6-1 og utøveren av aktiviteten som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 2-1 og § 2-3 jf. § 8-1.
- (146) Hovedtrekkene ved vurderingen av om vilkåret om overskuddsevne er oppfylt, ligger innenfor de rettslige rammene jeg har trukket opp. Vedtaket bygger på en objektiv og konkret vurdering, som tar hensyn til den potensielle fremtidige økonomiske utviklingen av driften. Vurderingen er videre relatert til de bransjene driften gjelder – utleie av lokaler til hotelldrift og museumsdrift. Overskuddsevnen belyses dels ved kalkyler som skattyteren selv la frem til bruk i forvaltningsbehandlingen i 2018, dels bygger de på erfaringstall fra andre aktører som sammenligningsgrunnlag. Jeg har ikke nevneverdige innvendinger mot den metodiske tilnærmingen som skattekontoret her har valgt.
- (147) Det er ved vurderingen av overskuddsevne naturlig å se hen til skattyterens egne beregninger og premisene for dem. Men ettersom vurderingen er objektiv, skal ikke disse ukritisk legges til grunn. I saken her er det som nevnt grunnlag for en inngående prøving, slik skattekontoret og lagmannsretten bygger på. Skattekontoret har like fullt lagt stor vekt på Ramme Eiendoms egne budsjetter og prognoser, slik de ble presentert for skattekontoret i 2018. I enkelte av beregningene har skattekontoret trukket fra 10 prosent fra de stipulerte inntektene fra hotellutleie og servering, fordi prognosene bygger på et svært høyt belegg sammenlignet med andre hoteller i Oslofjordregionen. Nedjusteringen fremstår som godt begrunnet, men er ikke avgjørende for vurderingen. Jeg går derfor ikke nærmere inn på dette. Jeg kan heller ikke se at det er sannsynlig med andre inntekter som kommer i tillegg til dem skattekontoret tar i betraktning, som for eksempel offentlige tilskudd av betydning.
- (148) Etter beregningene i vedtaket vil driften tidligst kunne gå med overskudd i 2046 dersom Ramme Eiendoms egne prognoser fra 2018 over fremtidige inntekter og utgifter legges til grunn, fratrukket 10 prosent fra de stipulerte inntektene fra hotellutleie og servering, og det trekkes fra 2 prosent årlig avskrivning og 4 prosent i kapitalkostnader beregnet av 725 millioner kroner. Dette forutsetter at inntektene i 2046 har vokst til drøyt 54 millioner kroner årlig. Hvis det ikke trekkes fra 10 prosent fra de stipulerte inntektene fra hotellutleie og servering, kan overskudd tidligst nås noen få år tidligere. I begge tilfeller er det en vesentlig lengre tidsperiode enn det er grunnlag for å beregne et mulig overskudd ut fra. Beregningene, og særlig forutsetningen om en kontinuerlig meget sterk vekst på inntektssiden, illustrerer usikkerheten som preger prognoser med en så lang tidshorisont, og betenkelighetene ved å bygge på dem.
- (149) Kravet om at driften må ha evne til gå med overskudd på sikt er på denne bakgrunn ikke oppfylt, og det er ikke rett til fradrag etter skatteloven § 6-1 i årene 2012 til 2016. Heller

ikke vilkårene for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 og § 2-3, og det er for disse årene ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter samme lov § 8-1.

(150) Anken må derfor forkastes.

Konklusjon og sakskostnader

(151) Anken har ikke ført frem, og staten har krav på å få erstattet sakskostnadene i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A og partshjelperne for kravet om sakskostnader etter § 20-2 tredje ledd.

(152) Staten krever å få dekket sakskostnader for Høyesterett på 595 200 kroner. Kravet fremstår som rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og tas til følge.

(153) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler A, NHO Reiseliv, Norges Gründerforening og SMB Norge én for alle og alle for én 595 200 – femhundreogtiffemtusentohundre – kroner til staten ved Skatteetaten innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

(154) Dommer **Steinsvik:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(155) Dommer **Falkanger:** Likeså.

(156) Dommer **Kallerud:** Likeså.

(157) Dommer **Indreberg:** Likeså.

(158) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler A, NHO Reiseliv, Norges Gründerforening og SMB Norge én for alle og alle for én 595 200 – femhundreogtiffemtusentohundre – kroner til staten ved Skatteetaten innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

**Rettet 20. desember 2022, i medhold av tvisteloven § 19-8.*

Hilde Indreberg
(sign.)