



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mua - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	06-09-2023 09:00 CEST	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20447 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Benedicte Høgøy Bjørkbom

Information from participant

Title *:	Næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten - med særlig fokus på overrudskravet		
Name of supervisor *:	Benn Folkvord		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	12
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

Næringsbegrepet i
merverdiavgiftsretten

- *med særlig fokus på overskuddskravet*

MAN2923 – MERVERDIAVGIFT I

Innleveringsdato:
11.12.2023

Stuedsted:
Handelshøyskolen BI – Campus Oslo

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	1
SAMMENDRAG.....	2
1. INNLEDNING.....	3
1.1 TEMA OG AVGRENŚINGER	3
1.2 RETTSKILDEBILDE OG METODE	3
2. MERVERDIAVGIFT	5
2.1 KORT HISTORIKK OM MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET I NORGE	5
3. KRAVET TIL NÆRINGSVIRKSOMHET	6
3.1 NÆRINGSBEGREPETS BETYDNING	6
3.2 FOLKETRYGDLOVEN §1-10 OG VIRKSOMHETSBEĞREPET I SKATTELOVEN	8
4. OVERSKUDDSEVNE.....	10
4.1 GENERELT OM KRAVET TIL OVERSKUDD OG OVERSKUDDSEVNE	10
4.2 INNHOLD I OBJEKTIV VURDERING.....	14
4.3 TIDSPERIODE.....	17
4.4 OVERPRØVING AV OVERSKUDDSVURDERINGEN	19
4.5 ANDRE HENSYN.....	21
5. AVSLUTTENDE KOMMENTARER.....	22
LITTERATURLISTE OG RETTSKILDER.....	24

Sammendrag

Oppgavens tema har vært å se nærmere på næringsbegrepet, med særlig fokus på overskuddskravet i avgiftsretten.

Merverdiavgiftsloven (mval.) inneholder ingen legaldefinisjon av næringsbegrepet. Men for å ansees som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven er det tre kriterier som er gjelder: virksomheten må være av en viss varighet og ha ett viss omfang, den må drives for eiers egen regning og risiko, og den må være egnet til å gi overskudd.

Ramme Gård dommen er den nyeste, tungtveiende rettskilden som sier noe næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten. Det er og andre aktuelle dommer innenfor skatt og næringsbegrepet, som kan gi en viss pekepinn på merverdiavgiftsrettens område.

Oppgaven har sett på næringsbegrepets betydning, kravet til overskudd, innholdet i den objektive vurderingen, tidsperioden og hvor grensen for overprøving av overskuddsvurderingen går.

Oppsummert ser vi at det er særlig viktig med et klart regelverk hvor det er lett for en virksomhet å forutse sin egen rettsstilling, særlig da merverdiavgiften utgjør høye beløp både for staten og skatteyter.

1. Innledning

1.1 Tema og avgrensinger

Merverdiavgiften er den største skatte- og avgiftstypen målt i inntekter til staten og utgjør mer enn en femtedel av samlede skatte- og avgiftsinntekter.

Statens inntekter for merverdiavgift er økende, fra 321 milliarder i 2021 til 393 milliarder kroner i 2023.¹ Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe staten inntekter.

Merverdiavgiften beregnes, oppkreves, innbetales og rapporteres av avgiftspliktige næringsdrivende, og skal beregnes i alle omsetningsledd. Det er flere unntak, fritak og reduserte satser, til tross for at merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk.

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen legaldefinisjon av næringsbegrepet. Hovedproblemstillingen i denne oppgaven er å se nærmere på næringsbegrepet, med særlig fokus på overskuddskravet i avgiftsretten².

Det oppstilles tre kriterier for å ansees som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven:³

- Virksomheten må være av en viss varighet og ha ett viss omfang
- Virksomheten må drives for eiers egen regning og risiko
- Virksomheten må være egnet til å gi overskudd

Oppgaven fokuserer som nevnt på siste kriteriet – overskuddskravet.

1.2 Rettskildebilde og metode

Innholdet i merverdiavgiftslovens næringsbegrep er utviklet gjennom rettspraksis og administrativ praksis.

¹ <https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2023/statsbudsjettet-2023-statens-inntekter-og-utgifter/id2931252/>

² Begrepene merverdiavgiftsretten og avgiftsretten er brukt om hverandre noen steder i teksten, uten at det er ment å uttrykke ulikt meningsinnhold

³ Merverdiavgiftshåndboken §2-1.4 Kravet til næringsvirksomhet

I oppgaven blir Ramme Gård dommen referert til flere ganger da det er den nyeste, tungtveiende rettskilden som sier noe næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten.⁴ Kjernen i saken gjaldt skatte- og merverdiavgiftsrettens vilkår om at kostnadene må knytte seg til næringsvirksomhet.⁵ Petter Olsen gjennomførte et omfattende byggeprosjekt på Ramme Gård, kun finansiert med egenkapital. Det ble bygget hotellrom og museum. På stedet er det også kafé, restaurant, gårdsbutikk og hageanlegg hvor det arrangeres konserter og teaterforestillinger. Olsen er svært formuende og hadde ikke utarbeidet lønnsomhetskalkyler eller overskuddsvurderinger før investeringsbeslutningen ble foretatt. Petter Olsen registrerte enkeltpersonsforetaket Ramme Eiendom i Merverdiavgiftsregisteret, og krevde fradrag for inngående merverdiavgift på nærmere 104 millioner kroner som han fikk utbetalt, samt inntektsfradrag for avskrivninger. Selv om Olsen tjente nok til å dekke de løpende driftskostnadene mente Skatteetaten at aktiviteten ikke var egnet til å gå med overskudd, fordi inntektene ikke i tilstrekkelig grad dekket avskrivninger og forrentet investert egenkapital. Skatteetaten endret derfor fastsettingen av skatt og merverdiavgift.⁶

Andre aktuelle dommer innenfor skatt og næringsbegrepet, som kan gi en viss pekepinn på merverdiavgiftsrettens område vil i oppgaven vektlegges der det er relevant. For eksempel Ringes dommen⁷, Kiønig dommen⁸, og ANG dommen⁹. I tillegg vil jeg bruke juridisk teori der det er relevant å ta inn.

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

⁴ Begrepene merverdiavgiftsretten og avgiftsretten er brukt om hverandre noen steder i teksten, uten at det er ment å uttrykke ulikt meningsinnhold

⁵ Merverdiavgiftsloven bruker begrepet «næringsdrivende», jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 (1) om registreringsplikt og § 2-3 (1) bokstav a om frivillig registrering

⁶ HR-2022-2404-A

⁷ Rt.1985 side 319

⁸ Rt. 1995 side 1422

⁹ HR-2020-1777-A avsnitt 37

«Virksomhet» og «aktivitet» er brukt som generelle betegnelser uten å ta stilling til subjektets skatte- eller avgiftsmessige status.

2. Merverdiavgift

2.1 Kort historikk om merverdiavgiftssystemet i Norge

Merverdiavgift ble innført i Norge i 1970 ved lov av 19. juni 1969 nr 66. om merverdiavgift. Siden da har det skjedd store endringer, blant annet gjennom Merverdiavgiftsreformen i 2001, og den nye merverdiavgiftsloven som trådte i kraft i 2010 (heretter kalt mval.) Hovedformålet med forslaget til ny merverdiavgiftslov var å gi lovgivningen om merverdiavgift en enklere og mer oversiktlig form, slik at det ble lettere tilgjengelig for flere brukere.¹⁰

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester.¹¹

Ett sentralt hensyn i avgiftsretten er konkurransenøytralitet. Det betyr at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.¹² Ved vurdering av næringskravet er dette er hensyn som er veldig aktuelt. Jeg kommer nærmere tilbake til det i kapittel 3.

Aktører som er næringsdrivende må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 2-1 (1). De må oppfylle nærmere krav om subjekt, type omsetning og størrelse på omsetningen. Hovedfunksjonen er å avgrense kretsen av hvem som er registerings- og avgiftspliktige. I tillegg til å bidra til å sikre at merverdiavgift systemet virker som en effektiv og konkurransenøytral forbruksbeskatning. En

¹⁰ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 5

¹¹ <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/indirekte-skatter/id2353322/>

¹² Ot.prp.nr 76 (2008-2009) side 26

annen viktig funksjon er å avgrense kretsen av hvem som har fradragrett for inngående merverdiavgift.

Hvem er registreringspliktig? Hovedregelen er at alle næringsdrivende og offentlige virksomheter som har hatt omsetning og uttak over kr 50 000 i en periode på 12 måneder må registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 2-1 (1). For veldedige og allmennyttige institusjoner er beløpsgrensen kr 140 000. Registreringsplikten omfatter også utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge, jf. mval. § 1-2. Registreringsplikten gjelder alle næringsdrivende, både norske og utenlandske selskaper, som driver avgiftspliktig næringsvirksomhet i merverdiavgiftsområdet, jf. mval. § 1-2.

Beløpsgrensene i mval. § 2-1 refererer seg til omsetning, uten merverdiavgift, og uttak som er omfattet av merverdiavgiftsloven. Næringsvirksomhet og omsetning er selvstendige vilkår for registrering. Det er vilkårene for næringsvirksomhet som blir problemstillingen i denne oppgaven. Hva skal til for at en aktivitet blir ansett som næringsvirksomhet i merverdiavgiftsloven? Jeg vil særlig fokusere på overskuddskravet.

Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner har en høyere omsetningsgrense, men jeg kommer ikke til å drøfte disse unntakene videre i oppgaven.

3. Kravet til næringsvirksomhet

3.1 Næringsbegrepets betydning

Ett grunnvilkår for å kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret og ha rett på fradrag for inngående merverdiavgift er at virksomheten er «næringsdrivende». Merverdiavgiftsloven gir ikke en selvstendig avklaring av hva som ligger i begrepet «næringsdrivende». Hvem som er å anse som «næringsdrivende», må derfor i alle tilfeller avgjøres etter en konkret helhetsvurdering, og vurderingene har klare likhetstrekk med tilsvarende vurderinger som foretas etter blant annet skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30, og folketrygdloven § 1-10 (1). Jeg kommer nærmere

tilbake til disse punktene under punkt 3.2.¹³ Som nevnt har næringskravet tre hovedvilkår. Aktiviteten må ha en viss varighet og et visst omfang, drives for eierens egen regning og risiko, og objektivt sett være egnet til å gå med overskudd. Kriteriene er ikke lovfestet verken i skatteloven eller merverdiavgiftsloven. De er derimot fastslått og presisert gjennom rettspraksis som ANG dom¹⁴, og lovforarbeider at det er vilkår.¹⁵

Samtidig må det gjøres skjønnsmessige og konkrete helhetsvurderinger. Vilkårene kan ikke ses helt løsrevet fra hverandre, og i tillegg vil vektleggingen til dels være bransjeavhengig.

Å være næringsdrivende betyr språklig sett at aktiviteten må «*være av økonomisk karakter, innrettet for å gi fortjeneste*».¹⁶

I lovforarbeidene er det ved flere anledninger gitt uttrykk for hva som skal til for å bli ansett som næringsdrivende. I forarbeidene¹⁷ til mval. står det følgende:

«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.»

Tidligere merverdiavgiftslov § 10 sjette ledd ga Finansdepartementet hjemmel til å avgjøre med bindende virkning hvem som skal anses som næringsdrivende.

Dette var tolket slik at departementet både kunne gi generelle regler og bestemme konkret i enkelttilfeller om hvem som kunne anses som næringsdrivende i

¹³ Mval. § 2-1

¹⁴ HR-2020-1777-A avsnitt 37

¹⁵ Ot.prp nr. 76 (2008-2009) side 26

¹⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 67

¹⁷ Ot.prp.nr 76 (2008-2009) side 26

merverdiavgiftslovens forstand. Bestemmelsen er ikke videreført i gjeldende lov.¹⁸

Det er altså det samme næringskravet i skatte og merverdiavgiftsretten, men det kan være forskjeller.¹⁹ Det er to særlige hensyn i merverdiavgiftsretten som kan tilsi forskjeller; konkurransenøytralitet og hindre statlig subsidiering av aktivitet utenfor merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter. Dersom en aktivitet ikke gjør det, men en heller blir subsidiert gjennom avgiftssystemet (en konsekvens av at merverdiavgiftssystemer har en utbetaling av netto inngående merverdiavgift) er det ett av kravene som er annerledes i merverdiavgiftsretten.

De ulike aktivitetsområdene må vurderes hver for seg. Driver samme skatteyster flere ulike aktiviteter, må det vurderes om aktivitetene utgjør ett eller flere aktivitetsområder/virksomhetsområder. Altså, samme skatteyster kan drive næring på ett område og ikke-næring på et annet området. Det er vist gjennom rettspraksis i Kiønig dom²⁰, hvor jordbruk og skogbruk ble ansatt som samme virksomhetsområde.

Næringsbegrepet skal bero på en helhetsvurdering. Helhetsvurderingen består av en vurdering av om de angitte kriteriene er oppfylt. Krav om at aktivitet objektivt sett er «egnet til å gi overskudd», kommer jeg nærmere inn på i kapittel 4.

3.2 Folketrygdloven §1-10 og virksomhetsbegrepet i skatteloven

Vil definisjoner fra folketrygdloven og skatteloven gi noen veiledning ved tolkning av begrepet? Finansdepartementet fant i forarbeidene til teknisk revidert merverdiavgiftslov i punkt 6.8.2²¹ det ikke naturlig å ta inn en definisjon av næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven. Det ble blant annet vist til at heller ikke skatteloven fra 1999 inneholder noen slik definisjon, samt at det er andre kriterier enn næringsdrift som kan lede til avgiftsplikt, typisk i offentlig virksomhet.

¹⁸ Merverdiavgiftshåndboken kap 2-1.4.7 Næringsvirksomhet – Finansdepartementets avgjørelser

¹⁹ Rt-1994-1064 A Bye og HR-2020-1777-A ANG avsnitt 46

²⁰ Rt-1995-1422 A

²¹ Ot. Prp. nr 76 (2008-2009) punkt 6.8.2

Derimot har folketrygdloven (ftrl.) i § 1-10 (1) definert næringsdrivende på følgende måte:

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

Dette virksomhetsbegrepet er fra lovgivers side ment å være identisk med skatterettens, se Ot.prp.nr29 (1995-1996) side 29*flg.²²

I skatteretten vil fordeler vunnet ved virksomhet være skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1. Begrepet virksomhet er ikke nærmere presisert i skatteloven.

Fordelsbegrepet er ikke nærmere definert i loven, men et sentral trekk er at *«skatteyteren mottar vederlagsfritt eller til underpris noe som andre må betale markedspris for»*. Ifølge Fredrik Zimmer må fordelsbegrepet avgrenses iallfall i tre retninger. For det første må det mottatte ha økonomisk verdi, for det andre må det avgrense mot slikt som er tilgjengelig i alle, og det må trekkes en grense mot slikt som arbeidstakere nok i alminnelighet verdsetter.²³

I forarbeidene til skatteloven er virksomhetsbegrepet kommentert. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand, med tre sentrale momenter: Det må være en utøvd aktivitet av en viss varighet og omfang, og det må skje for skatteytters regning og risiko. I tillegg må aktivitet ha økonomisk karakter og objektiv sett egnet til å gi overskudd.²⁴

Skatteloven inneholder heller ikke noen definisjon av begrepet og innholdet i virksomhetsbegrepet er presisert gjennom rettspraksis. I Ramme Gård dommen mener Høyesterett at næringsbegrepet i inntektsskatten og avgiftsretten har en *«felles kjerne»*. Begrepene er likevel ikke nødvendigvis sammenfallende fordi det

²² HR-2022-2404-A avsnitt 54

²³ Lærebok i Skatterett, 9. utgave 2021 (Frederik Zimmer) side 158

²⁴ Ot.prp.nr 86 (1997-1998) side 48

gjør seg gjeldende «*noe ulike hensyn på de to rettsområdene*», som hensynet til konkurransenøytralitet.²⁵

Oppsummert kan man si at folketrygdloven § 10-1 og virksomhetsbegrepet i skatteretten er ment å være identiske. De har felles kjerne med næringsbegrepet i avgiftsretten, men de særlige hensynene bak merverdiavgiftssystem må tas i betraktning ved vurderingen.

4. Overskuddsevne

4.1 Generelt om kravet til overskudd og overskuddsevne

Kravet om at en aktivitet skal være egnet til overskudd har blitt utformet gjennom rettspraksis, forvaltningspraksis og teori. Utgangspunktet er at aktiviteten på sikt er egnet til å gå med overskudd, og vurderingen skal være objektiv. Eierens subjektive oppfatning er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at virksomheten har overskuddene og vil etter omstendighetene ikke tillegges nevneverdig vekt. Som i skatteretten er det også i merverdiavgiftsretten et vilkår om at aktiviteten objektivt sett må være «*egnet til å gi overskudd*».²⁶

Det er praktisert via ANG-dommen, hvor Høyesterett uttalte at virksomheten «*må være egnet til å gi overskudd*».²⁷

Hva legger Høyesterett i egnet til å gå med overskudd? Overskudd er netto positiv kontantstrøm, hvor løpende inntekter overstiger løpende utgifter. Velger man å trekke inn avskrivninger, og stiller krav til avkastning, vil færre få overskuddsevne og bli skattlagt. Jeg kommer mer inn på dette under punkt 4.2. Vurderingstemaet er ikke om aktiviteten rent faktisk har gått eller går med overskudd, ei heller tilstrekkelig at det drives økonomisk aktivitet. Det som er avgjørende er om fremtidig forventede inntekter vil overstige fremtidige forventede kostnader. Feks en forhåndsvurdering basert på budsjetter eller

²⁵ HR-2022-2404-A avsnitt 44

²⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 69

²⁷ HR-2020-1777-A avsnitt 37

prognoser. Det kan være ganske usikre tallstørrelser, som igjen henviser til en bevisvurdering hvor det avgjørende er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Vilkåret i forarbeider og praksis er noe ulikt formulert. I forarbeidene til gjeldene merverdiavgiftslov er det uttrykt at virksomheten må «objektivt sett være egnet til å gi overskudd».²⁸ I prop.119 LS (2009-2010) om utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet, uttaler Finansdepartementet at ett av flere vilkår i en vurdering av om det utøves næringsvirksomhet er «at det konkrete opplegget for inntjening er egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lenger sikt».²⁹ Jeg kommer mer inn på tidsperioden under punkt 4.3.

I Ramme Gård dom har Høyesterett uttalt at det fra lovgivers hold, konsekvent er uttrykt – både etter merverdiavgiftsloven og skatteloven – at det er et krav for å omfattes av loven og ha fradragsrett, at aktiviteten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd.³⁰

I Ramme Gård dommen uttalte Høyesterett «Det skal foretas en objektiv vurdering, og skatteytters egen oppfatning av sin aktivitet har underordnet betydning. Det er tilstrekkelig at det er en rimelig mulighet³¹ 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 oppstartsfasen, men gjelder generelt. Akkumulerte underskudd er det lite rom for å trekke inn, jf. Rt-1995-1422 Kiønlig. 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

²⁸ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) side 26

²⁹ Prop.119 LS (2009-2010) side 17

³⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 71

³¹ Min uthevning

det tas hensyn til hvilken bransje det er tale om, og kravet til overskudd kan av den grunn variere»³²

I forarbeidene til ny skattelov er overskuddsvilkåret definert på følgende måte: «Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir **rimelig mulighet**³³ for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål»³⁴

Terskel for overskuddsevne er at aktiviteten må ha «rimelig mulighet» til å gi overskudd. I Ringes dom er terskel for overskuddene uttrykt på følgende måte: «De resultater av driften som foreligger, viser etter min mening – selv med reserverasjoner for riktigheten av de enkelte utgiftsposter – at det her ikke var **rimelig mulighet**³⁵ for at driften kunne komme over på overskudd, selv på sikt, noe som for øvrig er bekreftet ved de senere års drift»³⁶

Det samme kriteriet, «rimelig mulighet» går igjen i forarbeidene og rettspraksis. Det blir videre naturlig å spørre seg: hva er «rimelig mulighet» til å gå med overskudd? Det viktigste må være å trekke en grense mot ikke-økonomisk virksomhet (hobbyvirksomhet). Hva er målet til selskapet? Hva ønsker de å oppnå og hva forventer de å få tilbake av sin investeringskostnad? I merverdiavgiftsretten er kravet til økonomisk karakter eller overskuddsevne knyttet til det generelle vilkåret om at man må være «næringsdrivende» for å registreres i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. §§ 2-1 (1) og 2-3 (1). Selv om det kan være visse forskjeller, er det vanlig å ta utgangspunkt i at næringsvirksomhet betyr det samme som i inntektsskatteretten.

³² HR-2022-2404-A avsnitt 109

³³ Min uthevning

³⁴ Ot.prp nr.86 (1997-1998) side 48

³⁵ Min uthevning

³⁶ Rt-1985-319 side 323

Ringes dommen³⁷ er ett grunnleggende og slitesterkt prejudikat for vilkår om å gå med overskudd. Spørsmålet her var om driften av en liten landbrukseiendom med betydelige underskudd var næringsvirksomhet. Høyesterett kom til at driften ikke var næringsvirksomhet.

Den generelle prinsipputtalelsen om «overskuddsvilkåret» fra Ringes dommen sier følgende:

*«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»*³⁸

Dette vilkåret har særlig betydning for avgrensning mot ikke-økonomiske aktiviteter som hobby, fritidssysler og annet privat forbruk, og aktiviteter med et ideelt formål.

I tidligere rettspraksis har spørsmålet vært hvorvidt noe var anskaffet til bruk i næringsvirksomhet eller til privat bruk. Hvis en bedrift kjøper en leilighet i Spania som primært brukes av eiers familie, skal man ikke ha fradrag for merverdiavgift. Spørsmålet i Ramme gård dommen³⁹ var ikke hvorvidt anlegget ble bygget til privat bruk eller «hobbyvirksomhet», men hvor den nedre grensen for næringsvirksomhet skal ligge. Høyesterett kom til at næringskravet ikke var oppfylt. Etersom Petter Olsen ikke anses som næringsdrivende, blir han ikke bare nektet fradragsrett – han skal heller ikke beregne merverdiavgift på ytelsene han leverer.⁴⁰ Når det selges tjenester på Ramme Gård skal det ikke oppkreves merverdiavgift og Ramme Gård kan derfor i utgangspunktet selge til en lavere pris. På grunn av dette kan Olsen sies å ha en konkurransemessig fordel. På den andre siden har han en forhøyet investeringskostnad på nærmere 104 millioner kroner, som følge av manglede fradragsrett. Dette kan medføre at Olsen må ta en

³⁷ Rt-1985-319-A

³⁸ Rt-1985-319-A side 323

³⁹ HR-2022-2404-A

⁴⁰ Symmetriprinsippet

høyere pris for ytelsene, for å få samme økonomiske resultat. Selger man derimot vafler, kaker og annet til inntekt for idrettslag, er man å anse som næringsdrivende etter mval. § 2-1 når man overstiger en omsetning på 140 000 kr. Mens Ramme Gård, ikke oppfyller næringskravet ifølge Høyesterett.

Kravet til økonomisk karakter er ikke bare sentralt for skatteplikten/avgiftsplikten, men også fradragretten på begge rettsfelt. Utgangspunktet etter skatteloven er at det kun gis fradrag for kostnader pådratt for å erverve «skattepliktige inntekter», jf. § 6-1 (1). Dette innebærer at hvis en aktivitet er skattefri fordi den mangler økonomisk karakter eller overskuddsevne, gis det ikke fradrag for tilknyttede kostnader, og skattyter kan ikke avregne underskuddet mot andre skattepliktige inntekter. Noe lignende gjelder etter merverdiavgiftsloven ved at det kun gis fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i den registrerte næringsvirksomheten, jf. § 8-1. Den som driver en aktivitet som ikke skal registreres fordi den er uten økonomisk karakter, får følgelig ikke fradrag eller utbetalt inngåendeavgift på anskaffelser til denne aktiviteten.⁴¹

Oppsummert kan vi si at krav til overskudd er ulikt praktisert.

Fordel med å ha krav om overskudd kan være å hindre at staten blir en netto bidragsyter til aktiviteten. Avgiften er ment som en inntektskilde til staten og skal ikke subsidiere tapsbringende prosjekter. En slik subsidiering vil føre til at staten taper penger, men også til at underskudds virksomheter kan ta lavere priser på sine produkter og det kan oppstå en fare for konkurranse, som strider mot hensynet til konkurransenøytralitet. Uten ett regelverk med klare uttrykk og forventninger er det vanskelig for skattepliktig å vite hva overskuddskravet er.

4.2 Innhold i objektiv vurdering

Hvordan vurderes det hvorvidt et selskap har overskuddsevne eller ikke? Hva menes med ordet objektivt og hvor strengt skal en tolke ordet?

Vurdering av overskudd er en objektiv og konkret vurdering.

⁴¹ Skatterett 2 2023, side 89 (tidsskrift for skatt og avgift) av Henrik Skaar

Det er ikke avgjørende hva skatteyter selv mener, eller hva de faktiske resultatene senere blir. Det viktige spørsmålet er hva som realistisk på tidspunktet for vurderingen. Som nevnt under punkt 4.1, er det tilstrekkelig at det er en «rimelig mulighet til at overskudd kan nå».⁴² Det kreves ikke at aktiviteten må gå med overskudd med en gang. Høyesterett har uttalt at driften må være «egnet til å gå med overskudd på lengre sikt».⁴³ I vurdering av hvorvidt et selskaps aktivitet er egnet til å gå med overskudd må alle inntekter og utgifter medregnes. Hvor går grensen med inntekt og utgift? Er låst kapital en utgift? Hva hvis en eiendom stiger i verdi, - er det en inntekt? Hvordan skal selskapet klare å beregne det? Hvor sannsynlig må en uforutsett hendelse være, for at den små regnes med i den objektive vurderingen av aktivitetens overskuddsevne? Dersom man står med ett større byggeprosjekt, må man ta hensyn til at det kan komme en ny pandemi, selv om man ikke vet omfanget pandemien kommer til å ha?

Når det skal vurderes hvorvidt kravet om overskuddsevne er oppfylt, er målestokken atferden til en «rasjonell økonomisk aktør»⁴⁴ eller «rasjonell næringsdrivende».⁴⁵ Selv om det ikke kreves at aktøren rigger for mest mulig avkastning,⁴⁶ kan det altså stilles krav om at skattyteren, for å oppfylle overskuddskravet, må gjøre vurderinger og handle på en måte som kan gi gode muligheter for inntjening. Skattyteren kan med andre ord ikke veie andre hensyn, som ideelle samfunnsmessige formål eller sosialt, tyngre enn økonomiske hensyn. Ifølge Ramme Gård dommen er det tilstrekkelig at det er en rimelig mulighet til å 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 overkuddsevne. Det kan være særlig aktuelt i en oppstartsfasen, men gjelder generelt.⁴⁷

⁴² HR-2022-2404-A avsnitt 109

⁴³ HR-2022-2404-A avsnitt 86

⁴⁴ HR-2022-2404-A avsnitt 111

⁴⁵ HR-2020-1777-A avsnitt 49

⁴⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 111

⁴⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 109

Hvordan den konkrete aktiviteten er lagt opp og innrettet kan være avgjørende for vurderingen av overskuddsevne.

Skal man legge vekt på formål og hensikten bak aktiviteten, eller tolkes ordet objektivt som at vurderingene skal være uhildet og upartiske?

Utgangspunktet er at en aktivitet skal registreres når aktivitet oppfyller kravene til registrering i mval. kapittel 2. Man skal allerede på registreringstidspunktet vurdere om aktiviteten oppfyller kravene, altså om den er egnet til overskudd. På et slikt tidlig tidspunkt vil det være umulig å se inn i krystallkulen, og det er opplagt at kravet om objektivitet på disse tidspunktene kun inneholder et krav om at vurderingene skal være saklige, upartiske og ikke basert på subjektive hensikter.

Ved vurderingen av hvorvidt en virksomhet har overskuddsevne i litteraturen, kreves det ikke at aktiviteten må gi et stort overskudd. I juridisk litteratur er det uttalt at *«også virksomheter som må antas å gå mer eller mindre i null, vil normalt bli ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven»*.⁴⁸ Dette er begrunnet i hensynet til nøytralitet og konkurranselikheter.

Det kan også være relevant å se hen til hvorvidt virksomhetens totale merverdiavgiftsregnskap vil slå positivt ut for staten. I Finansdepartementets proposisjon til forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet ble det uttalt at *«når fradragført inngående merverdiavgift utgjør mer enn oppkrevd utgående merverdiavgift mer eller mindre konsekvent over tid, vil utbetalingen kunne utgjøre en indirekte subsidie»*.⁴⁹ Gjems-Onstad uttrykker det slik at hvis det *«ikke engang er en rimelig mulighet for at det blir netto utgående avgift til staten på sikt, trekker det i retning av at næringskravet ikke er oppfylt»*.⁵⁰ Hvis et selskap skal gjøre store investeringer i eiendom, og får fradrag for inngående merverdiavgift, bør det med andre ord også være utsikter til en inntjening hvor utgående merverdiavgift kan dekke dette fradraget på sikt.

⁴⁸ Lærebok i Merverdiavgift 6. Utgave (Ole Gjems-Onstad m.flere) 2020 side 144

⁴⁹ Prop.119 LS (2009–2010) side 17

⁵⁰ Lærebok i Merverdiavgift 6. Utgave (Ole Gjems-Onstad m.flere) 2020 side 144

Oppsummert kan vi si at hvordan ulike faktorer skal hensyntas og hvilken vekt de ulike momentene skal tillegges, er bransjeavhengig.

4.3 Tidsperiode

For å kunne vurdere overskuddsevnen må tidsperioden for overskuddsvurderingen fastsettes. Hvilken tidsperiode som gjelder, er uttrykt på noe ulik måte.

I Ringes dom⁵¹ heter det «...på noe lengre sikt...», i Kiønig dom⁵² ble det uttalt «..i et ganske langsiktig tidsperspektiv», i ANG dom⁵³ «...ha øye for utviklingen over en årrekke, ikke bare inntektsåret...», og i Ramme gård dom⁵⁴ «...overskuddsvurderingen skal være fremtidsrettet og ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår..».

I rettspraksis er det ulike vurderinger om tidsperioden, det viser nok hvor vanskelig det er å sette en tidsperiode for å beregne overskuddsevnen, da aktivitetene kan være forskjellige i forhold til bransje.

I lovforarbeidene er vilkår om overskudd beskrevet at det vil være bransjeavhengig. Man må vurdere virksomheter innen jord- og skogbruk over en lengre tidsperiode enn virksomheter som omsetter konsulenttjenester.⁵⁵

I Prop.119 LS (2009-2010) om utvidet avgiftsplikt på kultur og idrettsområdet heter det «..i en vurdering av om det utøves næringsvirksomhet er etter skatteretten og i utgangspunktet også etter mervediavgiftsretten, at det konkrete opplegget for inntjening er egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lenger sikt».⁵⁶

Hvordan skal tidsperioden fastlegges? Hvilket hensyn må taes og hvordan skal hensynene vektas? Høyesterett har uttalt 5-8 år, unntaksvis opp mot 10 år.⁵⁷

Domstolen uttaler videre «...en lenger tidsperiode enn dette støter an mot blant annet kontrollhensyn, men det er ikke noe i kildematerialet som utelukker det. En

⁵¹ Rt-1985-319-A

⁵² Rt-1995-1422-A

⁵³ HR-2020-177-A

⁵⁴ HR-2022-2404-A

⁵⁵ Ot.prp.nr 76 (2008-2009) side 26

⁵⁶ Prop.119 LS (2009-2010) side 17

⁵⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 139 til 142

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».⁵⁸

Det er ingen rettskilder som utelukker en lenger tidsperiode på 10 år, men jo lenger tidsperspektiv som anvendes, jo sterkere gjør kontrollhensynet seg gjeldende. Lang tidsperiode gjør det vanskelig å vite hvordan marked og selskap vil utvikle seg, samtidig må det tas hensyn til egenarten til aktiviteten som drives. Tidsperioden som velges er derfor bransjeavhengig.⁵⁹

Driver man skogsdrift, kan det ikke velges en tidshorisont som ikke hensyntar den tiden det tar for et tre å vokse. Samme med eiendom. Det er kostbart å bygge en eiendom og det kan ta tid før utgiftene overstiger inntektene. En tidshorisont på 10 år kan være lite når det gjelder eiendom. I tillegg kan man ha store oppstartskostnader i en startfase, og det skal ikke vært til hinder for at man driver næringsvirksomhet. I ANG dommen sies det «... en aktivitet kan gå med underskudd i flere år uten at den nødvendigvis taper karakter av næring...»⁶⁰

Ett annet moment er uforutsette hendelser. Hva med ekstraordinære svingninger i markedet, høyere finansieringskostnader? Krig og pandemi? Hvor sannsynlig må en uforutsett hendelse være for å at den skal regnes med i den objektive vurderingen av aktivitetens overskuddsevne? Rettskildebildet trekker entydig i retning av at overskuddsvurderingen skal foretas over et gitt tidsperspektiv. Hvorvidt virksomheten må være egnet til å gi overskudd på vurderingstidspunktet vil avhenge av hvilken bestemmelse som vurderes. Ved registreringsplikt jfr. mval. § 2-1 (1) vil overskuddsvurdering være nær oppstartstidspunktet, slik at det må foretas en framtidsvurdering.

⁵⁸ HR-2022-2404-A avsnitt 141

⁵⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 141 og 143

⁶⁰ HR-2020-1777-A avsnitt 48

4.4 Overprøving av overskuddsvurderingen

Prøvingsintensitet er et uttrykk for hvor langt skattemyndighetene kan gå i å overprøve skatteyterens forretningsmessige vurderinger og prognoser. Hvilken grad av overprøving som skal legges til grunn må velges etter avveining av kontrollhensyn mot hensynet til å ikke gripe inn i den næringsdrivendes valgfrihet.⁶¹

I Kiøning dom⁶² ble det referert til Ringnes dom⁶³ som hadde drevet jordbruket av ikke-økonomiske grunner og levd av andre inntekter. Høyesterett uttalte «*i denne situasjonen måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt..*»⁶⁴. I Kiøning dom derimot ble jord og skogbruks brukt som «levevei», og der uttalte Høyesterett «*..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...*»⁶⁵.

I Ramme gård dommen uttaler Høyesterett at prøvingsintensiteten er inngående på grunn av «*..investeringens omfang og egenfinansiering, samtidig som driften ikke utgjør noen levevei for skatteyteren..*»⁶⁶

Det kan stilles spørsmål hva som ligger i begrepet levevei.

Sikter man til om aktiviteten er hovedvirksomhet? Eller om aktøren har lite eller mye penger? I Ramme-dommen uttaler Høyesterett at Kiøning-dommen setter uttrykket «*levevei*» som motsetning til skattytere som «*lever av andre inntektskilder enn aktiviteten*». ⁶⁷ I Kiøning-dommen uttaler Høyesterett at hvis en aktivitet drives som levevei, og det går dårlig «*må det ventes at skattyteren i egen*

⁶¹ HR-2022-2404-A avsnitt 102

⁶² Rt-1995-1422-A

⁶³ Rt-1985-319-A

⁶⁴ Rt-1995-1422-A side 1425

⁶⁵ Rt-1995-1422-A side 1425

⁶⁶ HR-2022-2404-A avsnitt 108

⁶⁷ HR-2022-2404-A avsnitt 100

*interesse vil trekke konsekvensen av dette».*⁶⁸ Hvis satsningen da viser seg å slå feil, «*vil det ikke være grunnlag for videre drift, og kontrollhensyn gjør seg i liten grad gjeldende».*⁶⁹ Dette kan tolkes slik at hvis forretningsdriften ikke er skattyterens levevei, vil den ikke nødvendigvis reguleres «av seg selv» ved at skattyteren ikke har råd til å gå med underskudd over tid.

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

Selv om en aktivitet er skattyterens «levevei», vil det være store variasjoner i de ulike aktørens økonomi og tålegrense for hvor lenge de kan gå med underskudd. Også dette kan tale for at uttrykket ikke er så godt egnet som terskel for når skattyterens vurderinger bør overprøves. Dersom aktiviteten derimot er eneste levevei, vil det være en presumsjon for at økonomisk avkastning vil være et hovedformål.

I tillegg til ordet levevei bruker Høyesterett i Ramme-dommen det mer generelle uttrykket «*innrettet for å skaffe fortjeneste».*⁷⁰ Dette uttrykket er kanskje bedre egnet til å angi terskelen for overprøving. I tilfeller hvor aktiviteten er eneste levevei, er det mindre grunn for skattemyndighetene til å gjøre en inngående vurdering av driftsopplegget og overskuddsevnen enn i de tilfeller hvor det foreligger objektive kjennetegn på at overskuddsevne ikke fremstår som et mål for skatteyter.

I Ramme Gård dommen uttaler Høyesterett at prøvingsintensiteten vil være lav hvis aktiviteten har «*objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, typisk der det er tale om en aktivitet til livsopphold».*⁷¹ Det kan tolkes dit hen at det finnes andre objektive kjennetegn på at aktiviteten er innrettet for å

⁶⁸ Rt.1995 s.1422-1425

⁶⁹ HR-2022-2404-A avsnitt 102

⁷⁰ HR-2022-2404-A avsnitt 102

⁷¹ HR-2022-2404-A avsnitt 102

skaffe fortjeneste. Man kan spørre seg om for eksempel kvaliteten av skattyterens kalkyler og beregninger kan ha betydning her. Sett at skattyteren har utarbeidet gode og gjennomtenkte beregninger, og har brukt mye ressurser på å beregne veksten så riktig som mulig ut fra den tilgjengelige informasjonen. Vil dette kunne være andre «objektive kjennetegn» på at aktiviteten er innrettet for å skaffe fortjeneste? Høyesterett fastholder at det relevante er hvorvidt en aktivitet er «innrettet» for å gå med overskudd: «*Jo klarere driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, jo mer skal det til før skattemyndighetene kan overprøve skattyterens vurdering av at målet kan nås*»⁷²

Er det presumsjon for at vilkåret er oppfylt når skatteyers hensikt er å få økonomisk overskudd, eller skal skattemyndighetene foreta en inngående og kritisk overprøving av skatteyers uttalte hensikt? Spørsmålet har også en side til adgangen til å overprøve skatteyers forretningskjønn, men det går jeg ikke nærmere inn på.

4.5 Andre hensyn

Andre momenter som sier noe om hvorvidt aktiviteten er innrettet for å skaffe fortjeneste, er om skatteyer kan fremlegge markedsplaner, møtereferat, budsjetter, lønnsomhetskalkyler, regnskap osv. I tillegg kan det være relevant å se på hva som er det vedtektsbestemte formålet, selv om ikke det er avgjørende i seg selv.⁷³

Kapitalavkastningskravet kan variere avhengig av hvor inngående prøvingen skal være. Hva som regnes som inntekter og kostnader (overskudd) i utgangspunkter er fast, men kan variere. Kapitalavkastningskravet synes særlig å være utviklet for tilfeller der skatteyer har store kostnader til en aktivitet, mens de forventede fremtidige inntektene er for små til at de vil gi positiv verdi samlet sett, når man justerer for tidsverdien av penger. Det er visse grunner til å begrense fradragsretten i slike tilfeller, for å unngå at staten subsidierer forbruk og private

⁷² HR-2022-2404-A avsnitt 102

⁷³ Skatterett, Tidsskrift for skatt og avgift, 2.utgave 2023 (Henrik Skar) punkt 3.2 side 97

interesser. På den annen side gjør det kapitalavkastningskravet til en pragmatisk løsning, og ikke en konsekvent realøkonomisk tilnærming som lar seg benytte gjennomgående ved vurdering av aktivitetens økonomiske karakter. Ut fra nøytralitets- og konkurransehensyn er det ikke bærekraftig med en generell løsning som innebærer at økonomisk levedyktige bedrifter slipper skatt og merverdiavgift så lenge de har lav lønnsomhet sammenlignet med standarden i bransjen. Spesielt for mindre bedrifter, er lønnsomhet også noe eieren har en viss mulighet til å tilpasse gjennom hvor mye lønn vedkommende tar ut av selskapet.⁷⁴

En annen interessant tanke er hvordan begrepet «næringsdrivende» blir tolket i EU-retten. Merverdiavgiftsdirektivet⁷⁵ er ikke en del av EØS-avtalen, men det norske avgiftssystemet er bygget på de samme grunnprinsipper som direktivet.⁷⁶ Merverdiavgiftsdirektivet art. 9 opererer med et vilkår om at virksomhetsutøveren bedriver «economic activity». «Purpose» eller «results» av aktiviteten er uten betydning for om utøveren skal anses som omfattet av direktivet. Dette favner langt bredere enn det norske vilkåret om «næringsdrivende» i mval. § 2-1. Jeg tror ikke Ramme Gård dommen ville fått samme utfall i EU. Grunnen til det er at overskuddsvilkåret ikke er så strengt fortolket i EU som i Norge.

5. Avsluttende kommentarer

I forbindelse med den tekniske revisjonen av merverdiavgiftsloven, ble det i høringsrunden stilt spørsmål ved om næringsbegrepet i ny merverdiavgiftsloven burde ha en egen definisjon. Finansdepartementet konkluderte med at en definisjon av næringsbegrepet ikke ville øke brukervennligheten i særlig stor grad, da man likevel ville måtte foreta en konkret vurdering av en rekke momenter i den enkelte sak.⁷⁷

Noen selskaper vil i utgangspunktet alltid gå med underskudd eller ha usikre utsikter til fremtidig overskudd. Det kan være aktører som ønsker å utvikle et nytt

⁷⁴ Skatterett, Tidsskrift for skatt og avgift, 2.utgave 2023 (Henrik Skar) kapittel 4, side 107

⁷⁵ 2006/112/EC (2006)

⁷⁶ Ot.prp. nr.17 (1968–1969) side 35

⁷⁷ Ot.prp nr. 76 (2008-2009) avsnitt 6.8.2 side 26

produkt, eller entre et nytt marked. I enkelte bransjer innen havvind og eiendom feks må det gjøres store investeringer før skatteyder kan begynne inntjeningen, og det kan ta mer enn 8 til 10 år. Lovtekster og forarbeider sier lite om innholdet i næringsbegrepet og det er ikke så mye rettspraktisk knyttet til merverdiavgift. Ramme Gård dommen gir veiledning med hensyn til hvilke momenter som inngår i næringsvurderingen og hvordan de vektlegges – spesielt innenfor investeringer i fast eiendom. Hva hvis det hadde vært Petter Stordalen som hadde bygget hotell og museum på Ramme Gård, ville utfallet av dommen vært det samme da? Ramme Gård dommen har en noe begrenset rekkevidde utoer de mer atypiske tilfellene. For næringslivet hadde det vært nyttig med flere avklaringer, så det er lettere å vurdere overskuddsevnen riktig.

Merverdiavgiften utgjør høye beløp både for staten og skatteyder, og det er særlig viktig med et klart regelverk hvor det er lett for en virksomhet å forutse sin egen rettsstilling.

Til slutt vil jeg bemerke at jeg synes det er overraskende at begrepet «næringsdrivende» ikke er behandlet i større grad i juridisk litteratur. Gjems-Onstad påpeker at merverdiavgiftsretten er påfallende lite utforsket, tatt i betraktning størrelsen på merverdiavgifts provenyet og at den berører så godt som alles hverdag.⁷⁸

⁷⁸ Lærebok i Merverdiavgift 6. utgave 2020 (Ole Gjems-Onstad m.flere) side 67

Litteraturliste og rettskilder

Lover

- Lov av 19. juni 1966 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven - mval.) – opphevet
- Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven – mval.)
- Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven - sktl.)
- Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (Folketrygdloven - ftrl.)

Lovforarbeid og meldinger til Stortinget

- Ot.prp. nr.17 (1968–1969)
Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)
- Ot.prp.nr. 86 (1997-1998)
Ny skattelov
- Ot.prp nr. 76 (2008-2009)
Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Prop.119 LS (2009-2010)
Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

Domsavgjørelser

- HR-2022-2404-A (Ramme Gård)
- Rt-1995-1422-A (Kiønig)
- HR-2020-1777-A (ANG)
- Rt-1985-319-A (Ringes)
- Rt-1994-1064-A (Bye)

Litteratur/fagbøker

- Merverdiavgiftshåndboken 19. utgave, 2023
- Lærebok i Merverdiavgift 6. utgave (Ole Gjems-Onstad m.flere), Oslo: Gyldendal Akademisk 2020
- Lærebok i Skatterett, 9. utgave (Frederik Zimmer) Universitetsforlaget 2021
- Skatterett, Tidsskrift for skatt og avgift, 2.utgave (Henrik Skar) (Kravet til økonomisk karakter i skatte- og merverdiavgiftsretten – særlig om subjektive forhold og prøvingsintensitet) Universitetsforlaget 2023

Artikler

- 2006/112/EC (2006) MVA direktiv
[EUR-Lex - 32006L0112 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)
- Artikkel 9 EU «Taxable persons»

Vedleggsliste

Vedlegg 1: Artikkel 9 EU

TITLE III

TAXABLE PERSONS

Article 9

1. 'Taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.

Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as 'economic activity'. The exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity.

2. In addition to the persons referred to in paragraph 1, any person who, on an occasional basis, supplies a new means of transport, which is dispatched or transported to the customer by the vendor or the customer, or on behalf of the vendor or the customer, to a destination outside the territory of a Member State but within the territory of the Community, shall be regarded as a taxable person.