

## Rt-1985-319 (75-85) - UTV-1985-386

---

<b>INSTANS:</b>	Høyesterett - dom
<b>DATO:</b>	1985-03-14
<b>DOKNR/PUBLISERT:</b>	Rt-1985-319 (75-85) - UTV-1985-386
<b>STIKKORD:</b>	(Ringnes) Skatterett.
<b>SAMMENDRAG:</b>	Spørsmål om drift av liten jordbrukseiendom med ca 20 dekar innmark og 14-16 dekar skog skulle lignedes som jordbruk etter skatteloven § 46 og § 45 første ledd, med adgang til å trekke fra underskudd i eierens øvrige inntekter, eller om eiendommen skulle prosentlignes som bolig- og fritidseiendom etter skatteloven § 42, 9. ledd. Fortolkning av begrepet « virksomhet » i skatteloven § 42 og § 45. Driften hadde i alle år gått med relativt betydelige underskudd, og det var ingen utsikt til endring. Høyesterett fant at eiendommen måtte sees som en bolig- og fritidseiendom. - Saken hadde til og med lagmannsretten vært ført av Hole kommune. I Høyesterett var saken overtatt av staten som sterk hjelpeintervenient, jfr. tvistemålsloven § 79, jfr. skattebetalingsloven § 48 nr. 2. At kommunen etter utfallet i lagmannsretten hadde betalt saksomkostninger for herredsretten og lagmannsretten, var ikke til hinder for at saksomkostningene oppheves med virkning også for kommunen.
<b>SAKSGANG:</b>	Dom 14. mars 1985 i l.nr. 51 B/1985
<b>PARTER:</b>	Staten v/ Finansdepartementet (advokat Steinar Tjomsland - til prøve) mot Christian Ringnes (h.r.advokat Trond Buttingsrud).
<b>FORFATTER:</b>	Hellesylt, Backer, Philipson, Holmøy og Christiansen.

Side 320

---

*Dommer Hellesylt:* Saken gjelder likningen for 1979 av Christian Ringnes til Hole kommune for så vidt angår jordbruket på eiendommen « Høgstaket » gnr. 233 bnr. 3 og 5 i Hole. Tvistespørsmålet er om det skal skje prosentlikning av eiendommen som bolig og fritidseiendom etter skatteloven § 42 niende ledd, eller likning som for jordbruk etter skatteloven § 46 og § 45 første ledd på grunnlag av faktiske inntekter og utgifter. Selv om direkte likning av jordbruket skal legges til grunn, er partene enige om at våningshuset med tilhørende tomt skal prosentliknes som bolig eller fritidseiendom. Det har ikke vært krevd fradrag for utgifter til våningshuset.

Christian Ringnes kjøpte « Høgstaket » i 1972 og ble meddelt konsesjon i 1973. Det ble her satt som vilkår at Ringnes skulle bosette seg på eiendommen innen to år, og at han skulle bo på eiendommen og drive den forsvarlig i minst fem år deretter. Ringnes meldte flytting til Hole i august 1973 og tilbakeflytting til Oslo i mai 1979. Det er bare i sommerhalvåret han har bodd på « Høgstaket », han har hele tiden også hatt bolig i Oslo.

« Høgstaket » er en liten jordbrukseiendom på ca 40 dekar. Av arealet er nå 20 dekar innmark og 14-16 dekar skog. Resten er fjellgrunn o.l. Innmarken har i alt vesentlig vært brukt til korndyrking. En eldre mann, Jørgen Kristiansen, som bodde på eiendommen, forestod dette på sin fritid med litt hjelp fra Ringnes. Det er åtte bygninger på eiendommen, som ligger vestvendt med utsikt over Tyrifjorden.

Mens eiendommen under den tidligere eier var blitt prosentliknet, ble likningen for årene 1974-78 foretatt som direkte likning på grunnlag av oppgaver over inntekter og utgifter. Driften gikk i alle år fra 1975 av med underskudd som var relativt betydelige. Disse underskudd kunne

Ringnes etter skatteloven § 45 første ledd bringe i fradrag i sine øvrige meget store inntekter. For 1979 ble det foretatt prosentlikning. Etter forgjeves å ha påklaget likningen til likningsnemnda og overlikningsnemnda, brakte Christian Ringnes likningen inn for domstolene.

Ringerike herredsrett avsa den 5. juli 1982 dom med slik domsslutning:

«1. Hole kommune frifinnes.

2. Christian Ringnes betaler saksomkostninger til Hole kommune med kr. 7250,- - syvtusentohundreogfemtikroner - innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse. »

Christian Ringnes anket dommen, og Eidsivating lagmannsrett avsa den 20. juni 1983 dom med denne domsslutning:

«1. Christian Ringnes' ligning til Hole kommune for 1979 oppheves for så vidt angår jordbruket på Høgstet.

2. Ved den nye ligning legges til grunn at Christian Ringnes har krav på fradrag i sin øvrige inntekt for underskudd vedrørende jordbruket.

**Side 321**

3. Hole kommune v/ ordføreren dømmes til å betale Christian Ringnes 9350,- - nitusentrehundreogfemti - kroner i saksomkostninger for herredsretten og 10000 - titusen - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom. »

Om det nærmere saksforhold vises til herredsrettens og lagmannsrettens domsgrunner.

Staten ved Finansdepartementet har i medhold av skattebetalingsloven § 48 nr. 2 overtatt saken som ankende part istedenfor Hole kommune, som ikke påanket dommen. Høyesteretts kjæremålsutvalg har etter søknad fra staten tillatt anke til Høyesterett uten hensyn til ankegjensstandens verdi.

Partenes anførsler er stort sett som for de tidligere retter. Staten har i hovedsak anført:

Lagmannsretten har stilt for små krav når den har funnet at Ringnes' drift av eiendommen må anses som « næring eller virksomhet » etter skatteloven, jfr. her særlig fradragregelen i § 45, første ledd. Det bestrides ikke at det her er tale om en jordbrukseiendom, men det er ikke avgjørende. Ringnes må drive næring eller virksomhet på eiendommen, og så er ikke tilfelle. For at det skal foreligge virksomhet i skattelovens forstand, må aktiviteten ha økonomisk karakter. Det avgjørende må være om virksomheten objektivt sett kan være egnet til å innbringe økonomisk overskudd, eventuelt på lengre sikt. Skatteloven virksomhetsbegrep har gyldighet også for jordbruksdrift. Det gjelder her ingen særregler, selv om underrettspraksis kan synes å ha gått noe langt i å godkjenne en aktivitet på jordbrukseiendommer som « virksomhet ». Dette kan imidlertid ha hatt sammenheng med at dommene knytter seg til virksomheten i en oppstartingsfase hvor det senere kan ha vært utsikt til overskudd.

Når man var kommet til 1979 - likningen som her er gjenstand for prøvelse - var oppstartingsfasen over for Ringnes. Det var fortsatt ingen utsikt til noen økning i aktiviteten som kunne endre bildet med betydelige årlige underskudd på driften. Det forelå heller ingen driftsplan. Ringnes hadde selv ingen inntekter av jordbruksdriften, verken for konsum eller salg. Kristiansen hadde inntektene av korndyrkingen, men bortsett fra såkornet hadde Ringnes alle utgifter til driften. Kristiansen betalte den gang ingen leie eller avgift. Den eneste inntekt Ringnes hadde med tilknytning til eiendommen, var verdien av egen bolig, men denne hadde intet med jordbruksvirksomheten å gjøre.

Det var i 1979 ingen rimelig mulighet for at driften kunne komme til å gå med overskudd. Det kan ikke være avgjørende om virksomheten kunne gi Ringnes et visst vederlag for eget arbeid, om han hadde forestått driften selv. Det er driften slik den foretas, som er avgjørende. Ringnes' aktivitet var ikke egnet til å gi overskudd verken på kort eller lang sikt. Hans hensikt med å overta eiendommen, var for øvrig ikke å skaffe seg fortjeneste. Selv om dette ikke i seg selv er avgjørende, kommer det inn som et moment av betydning i grensetilfelle.

Når likningsmyndighetene gikk over fra direkte likning til prosentlikning i 1979, var det en konsekvens av at oppstartingsfasen måtte sies å være over, og viste at her ville det ikke være grunnlag for direkte likning.

Subsidiært er anført at ihvertfall bolighuset må prosentliknes.

Side 322

Når det gjelder saksomkostningene, anføres at det kan tilkjennes fulle saksomkostninger for alle retter, selv om Hole kommune godtok lagmannsrettens dom og har betalt saksomkostninger til kommunen. Staten - som har stilling som sterk hjelpeintervenient - har ankerett ikke bare når det gjelder realiteten, men også med hensyn til saksomkostningene.

Staten v/ Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:

« *Prinsipalt:*

1. Herredsrettens dom stadfestes.
2. Hole kommune tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og staten v/ Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.

*Subsidiært:*

1. Christian Ringnes' ligning til Hole kommune for 1979 oppheves for så vidt angår eiendommen Høgkastet.
2. Ved den nye ligning legges til grunn at Christian Ringnes har krav på fradrag i sine øvrige inntekter for underskudd i jordbruk og at det bolighus med tilhørende hage som Ringnes disponerte på eiendommen, skal prosentlignes.
3. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen retter.»

Christian Ringnes mener at lagmannsrettens dom og begrunnelse for den er riktig. Han har for øvrig i det vesentlige anført: Skatteloven § 46 gir anvisning på direkte likning av gårdsbruk. Loven gir ikke selv noen definisjon av gårdsbruk, det er da naturlig ved tolkingen å gå til andre lover. Det er på «Høgkastet» tale om jord som etter jordloven skal holdes i hevd, eiendommen er utvilsomt odlingsjord etter odelsloven, den er undergitt konsesjonsplikt etter konsesjonsloven, og den har en størrelse som gir grunnlag for almenningsrett. Domstolene har vært liberale når det gjelder å godkjenne en aktivitet som jordbruksdrift. Lagmannsretten, som har vært på befaringsav eiendommen, har ikke vært i tvil om at eiendommen vil kunne gi et rimelig vederlag for egen innsats og utgifter. Man må ved denne vurdering ta med også Kristiansens inntekt, og foreta en samlet bedømmelse. Ringnes bør ikke straffes fordi han ikke ville gjøre endring i den muntlige forpaktningssavtale som forelå med Jørgen Kristiansen.

Ringnes er enig i statens subsidiære påstand, bortsett fra saksomkostningene.

Skulle staten få medhold, mener Ringnes at de saksomkostninger for herredsretten og lagmannsretten som Hole kommune har betalt til Ringnes, ikke kan være gjenstand for revisjon.

Christian Ringnes har nedlagt denne påstand:

- «1. Eidsivating lagmannsretts dom av 20. juni 1983 stadfestes.
2. Staten v/ Finansdepartementet dømmes til å betale saksomkostninger til Christian Ringnes for Høyesterett.»

Til bruk for Høyesterett har det vært holdt bevisopptak ved Ringerike herredsrett, hvor ankemotparten og to vitner har avgitt forklaring - av disse er ett nytt for Høyesterett. Det foreligger også noen nye dokumenter. Saken står i samme stilling som for de tidligere retter.

Jeg er kommet til samme resultat som herredsretten.

Side 323

For at Ringnes skal ha krav på at det foretas direkte likning når det gjelder driften av «Høgkastet», med den virkning at underskudd ved denne driften etter skatteloven § 45 første ledd kan trekkes fra i Ringnes' øvrige inntekter, må hans drift av eiendommen være i næring eller

virksomhet. Da han ikke driver jordbruk som næring, er det begrepet « virksomhet » som her er det aktuelle. Dette begrep går også igjen i skatteloven § 42, men ikke i § 46, men det er antatt at det i § 46 ikke fastslås noe annet enn det som ville følge av virksomhetsbegrepet i skatteloven § 42, jfr. Aarbakke: Skatt på inntekt (1984) side 219. Dette er jeg enig i.

Det er ikke gitt noen definisjon av begrepet « virksomhet » i skatteloven eller dens forarbeider. Det foreligger heller ingen avgjørelse av Høyesterett som gir klar veiledning om innholdet i dette begrepet. Men i den skatterettslige teori er begrepet analysert blant annet på bakgrunn av Høyesteretts dom inntatt i Rt-1965-1159 (Visterdommen). Se særlig Aarbakke 1 c. side 175, og Ole Gjems-Onstad: Avskrivninger side 314. Det kan også vises til NOU 1981:48 side 100.

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. Det er videre ikke holdepunkt for å legge et annet virksomhetsbegrep til grunn i forbindelse med drift av jordbrukseieendom enn når det gjelder annen aktivitet av økonomisk karakter.

Vår sak gjelder likningen for skatteåret 1979, og det er uomtvistet at driften dette år gikk med betydelig underskudd i forhold til omfanget av driften. Det er også på det rene at virksomheten i de foregående år fra og med 1975 har gått med betydelige underskudd. Dette må kunne slås fast selv om man i denne dom ikke skal ta standpunkt til riktigheten av de enkelte utgiftsposter. Det forelå ikke i 1979 planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd. Det er for øvrig på det rene at Ringnes ikke hadde hatt noen inntekt av selve jordbruksdriften, idet Kristiansen fikk inntektene ved salg av det korn som ble produsert, og ikke før fra 1. september 1980 begynte å betale en avgift på 150 kroner i måneden. Den inntekt Ringnes hadde likningsmessig, var for verdien av egen bolig, noe som ikke var en jordbruksinntekt. For øvrig hadde han bare utgifter på jordbruket.

For avgjørelsen av om det skal skje direkte likning på grunnlag av inntekter og utgifter, vil ikke eiendommens karakter være avgjørende. At det her er tale om en jordbrukseieendom, finner jeg lite tvilsomt. Det er heller ikke uenighet om dette mellom partene. Det som vil være avgjørende, er Ringnes' aktivitet - hans drift - av eiendommen. Om denne er å anse som en « virksomhet » i skattelovens forstand, har han krav på direkte likning, med fradrag for underskuddet i annen inntekt, ellers ikke. 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. Med bruk av leid hjelp på slike vilkår som her forelå, må dette ha vært utelukket,

**Side 324**

noe også lagmannsretten gir uttrykk for. Men i motsetning til lagmannsretten mener jeg at det er Ringnes' drift etter det generelle opplegg som forelå som må legges til grunn ved bedømmelsen av muligheten for å få overskudd. Det vil etter min mening ikke være riktig ved bedømmelsen å slå sammen Ringnes' og Kristiansens virksomhet og se om denne samlet vil kunne gi et overskudd. Men jeg tilføyer at selv om så ble gjort, ville driften klart ha gått med underskudd.

Ut fra det jeg her har lagt til grunn, finner jeg således at Ringnes ikke kan sies å ha drevet « virksomhet » i skattelovens forstand på eiendommen. Han har da ikke krav på at det foretas direkte likning med adgang etter skatteloven § 45 første ledd til å trekke underskuddet fra i inntekt av annen næring. Eiendommen må likningsmessig ses som bolig- og fritidseiendom.

Herredsrettens dom punkt 1 blir etter dette å stadfeste.

Når det gjelder saksomkostninger, er jeg kommet til at de ikke bør tilkjennes for noen retter. Saken har gjeldt spørsmål av prinsipiell karakter som er lite avklart i praksis. Anken ble tillatt innbrakt for Høyesterett uten hensyn til ankegjensstandens verdi etter søknad fra staten som ankende part. At Hole kommune har betalt saksomkostninger til Ringnes for herredsrett og

lagmannsrett, er ikke til hinder for at saksomkostningene oppheves med virkning også for kommunen. Staten har her stilling som en sterk hjelpeintervenient etter tvistemålsloven § 79, jfr. skattebetalingsloven § 48 nr. 2. Statens prosesshandlinger kommer kommunen til gode, også når de strider mot kommunens egne prosesshandlinger, jfr. tvistemålsloven § 72 annet ledd sammenholdt med § 79 første ledd.

Jeg stemmer for denne *dom*:

1. *Herredsrettens dom - domsslutningens pkt. 1 - stadfestes.*
2. *Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen retter.*

*Kst. dommer Backer:*

Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

Dommere: Philipson, Holmøy og Christiansen: Likeså.

Av herredsrettens dom (dommerfullmektig Marius Grønningsæter med spes. bem.):

Christian Ringnes kjøpte i 1972 eiendommen « Høgkastet », gnr. 233 bnr. 3 og 5 i Hole kommune. Ervervet var underlagt konsesjon, og slik ble gitt ved Landbruksdepartementets skriv av 13. april 1973. Som vilkår for konsesjonsinnvilgelsen ble det krevet at Ringnes skulle bosette seg på eiendommen innen 2 år og at han selv skulle bebo og drive den på en forsvarlig måte i minst 5 år deretter. I henhold til dette flyttet Ringnes fra Oslo til Hole 8. august 1973 for så å ha hjemstavn der frem til 9. mai 1979, da han igjen flyttet tilbake til Oslo, hvor han for øvrig hele tiden hadde innehatt husvære.

« Høgkastet » er et gårdsbruk på totalt ca 40 mål. Av dette er anslagsvis 18 mål innmark, 16 mål skog og 6 mål fjellrøyser. Innmarkens jordsmonn som må betraktes som karrig, har i det alt vesentligste vært benyttet til korndyrkning. Det

**Side 325**

ble således i 1974 levert 3234 kg korn til Statens kornforretning, i 1975 1388 kg, i 1976 1225 kg og i 1979 1750 kg. Tilhørende avregning i kroner eksklusiv merverdiavgift gir kr. 3218,- for 1974, kr. 1572,- for 1975, kr. 1670,- for 1976 og kr. 1750,- for 1979. I årene 1973, 1977 og 1978 har det ikke vært notert leveranser. For øvrig dyrkes det poteter og grønnsaker på eiendommen, uten at det foreligger noen angivelse av omfanget eller verdien av produksjonen. Det finnes omlag 10 hus av varierende størrelse og alder på eiendommen, det eldste nær 200 år gammelt.

Jørgen Kristiansen har i hele Ringnes' eiertid forpaktet eiendommen. Han drev også eiendommen for den forrige eier, Jean Beth Schjøth. Frem til og med 1979 betalte Jørgen Kristiansen ingen forpaktingsavgift til Ringnes. Til tross for dette og det forhold at Ringnes har bestridt utgiftene til gårdens redskaper i sin eiertid, herunder nyinnkjøpt traktor i 1975 for kr. 52440,-, har inntektene av jordveien tilfalt forpakteren i sin helhet. Denne har imidlertid ikke innlevert selvangivelse og det foreligger derfor ingen henvisninger til inntekters størrelse ut over de tidligere oppsatte tallene tilknyttet kornproduksjonen.

Ringnes har i hele sin eierperiode innlevert regnskap til ligningsmyndighetene over sine utgifter tilknyttet Høgkastet. Han har også frem til og med 1978 fått eiendommen lignet som særskilt næring og derved fått fradrag i sine øvrige inntekter for det underskudd driften av eiendommen har medført, jfr. skatteloven § 45 første ledd og § 46. For ligningsåret 1979 krevet saksøkeren fradrag for underskudd ved drift av Høgkastet med ialt kr. 13478,- i en samlet personlig bruttoinntekt på ialt kr. 779098,-. Ved skriv av 11. juli 1980 tilkjennega Hole ligningskontor at kontoret nå vurderte å endre den skattemessige karakteristikk av Høgkastet fra næringsdrift til fritidseiendom og således la eiendommen bli gjenstand for prosentligning, jfr. skatteloven § 42, 9. ledd. - - -

*Retten bemerker:*

Det avgjørende for hvilket ligningsmessig prinsipp som skal legges til grunn ved ligningen av Høgkastet for skatteåret 1979, er om Ringnes har drevet næring eller virksomhet i skattelovens

forstand på gården dette året. Dersom driften har hatt en slik karakter, vil netto underskudd påløpt i denne forbindelse være fradragsberettiget i saksøkerens øvrige inntekter.

Ved denne bedømmelse må alle sider ved saksøkerens virksomhet vurderes konkret. Det må således legges vekt på om virksomheten har hatt en viss varighet eller et visst omfang og om den er en aktivitet med økonomisk karakter utøvet av skatteyteren selv eller en annen som kan likestilles med ham. I dette tilfelle er det omfanget og driftens karakter som særlig betinger tvil.

Som det fremgår foran har Høgstet vært drevet med underskudd så godt som i hele Ringnes' eierperiode. Fra og med 1975 til og med 1979 har disse ligget i en størrelsesorden av ca 9.000-16000 kroner årlig. Så lenge gården blir drevet med de samme retningslinjer som gjaldt for driften i denne perioden, er et overskudd så godt som utelukket. Jorda på Høgstet var på ingen måte i god hevd da saksøkeren overtok eiendommen, og det er i og for seg naturlig at en virksomhet i jordbruket i en oppstartningsperiode pådrar seg utgifter som bare på sikt vil gi en rimelig avkastning. Utgiftene vil likefullt etter omstendigheten kunne være fradragsberettigede. Frem til det aktuelle ligningsår har det imidlertid in concreto ikke vært påvist noen entydig tendens til en voksende brutto avkastning. Kornproduksjonen, som er det eneste som det foreligger tallmessige oppgaver for, ligger under det som bør kunne forventes selv om en tar hensyn til jordas kvalitet. Det er heller ikke gitt opplysninger om driftsplaner frem til 1979

Side 326

som tilsier at opplegget av produksjonsvirksomheten har vært målrettet med tanke på et fremtidig økonomisk overskudd. Det er således ikke påvist tiltak med tanke på å bygge opp en struktur på eiendommen som svarer til en rasjonell drift av den.

Retten har ved sitt resultat i liten grad lagt vekt på at Høgstet har vært drevet ved hjelp av forpakter, men har således heller ikke kunnet la denne omstendighet endre det forhold at det er resultatet av en konkret vurdering av den foreliggende aktivitetens art som er avgjørende for forholdet til skatteloven § 45. I tråd med dette er også innholdet av forpaktningensavtalen betinget av de forpliktelser saksøkeren med grunn anså at han hadde overfor Jørgen Kristiansen, heller ikke tillagt noen avgjørende betydning.

Det er på det rene at saksøkeren på grunn av sitt yrke og også etterhvert på grunn av sin kones helbredstilstand, i hele sin eierperiode har hatt husvære i Oslo. I mai 1979, etter at hans boplikt etter konsesjonsvilkårene var oppfylt, meldte han også igjen flytting tilbake til Oslo og bor etter dette bare på eiendommen i sommerhalvåret. Retten er av den oppfatning at saksøkerens bosted i seg selv ikke betinger den ene eller annen ligningsform, men har i nærværende tilfelle funnet å måtte tillegge denne omstendighet vekt ved en helhetsvurdering, og således at eiendommen derved får et betydelig preg av ferie- og fritidssted for saksøkeren.

Etter dette antar retten at ligningsmyndighetene har vurdert riktig når de for skatteåret 1979 har prosentlignet Høgstet. Hole kommune blir således å frifinne. - - -

---

Sist oppdatert 21. mars 2010