



Skattefrie Innretninger

En utredning av vilkårene for skattefritak etter skatteloven § 2-32

Bendik Haugen Flatebø og Sverre Marelius Koi

Veileder: Guttorm Schjelderup

Masterutredning i Regnskap og Revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne oppgaven er en integrert del av masterprogrammet i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole. Vi har begge valgt regnskap og revisjon som vår hovedprofil, og har gjennom det siste halvannet året på masterprogrammet opparbeidet oss verdifull innsikt i, og forståelse for, revisjonsfaget. Oppgaven markerer et avsluttende høydepunkt for henholdsvis 18 og 19 års skolegang innen en rekke ulike fag.

Arbeidet med oppgaven har vært både langdrygt og utfordrende, men takket være et svært godt samarbeid har prosessen blitt givende og lærerik. Det å fordype seg i et lite utforsket tema har vært komplisert, men for begge parter har den kanskje største prøvelsen vært omstillingen fra pandemidens påtvungne hjemmestudier tilbake til en studiehverdag uten smitteverntiltak. Vi er svært glade for å ha fått anledning til å fordype oss i et tema som fremgår å være svært dagsaktuelt. Vi håper at oppgaven vil vise seg å bli et nyttig verktøy i verktøykassen når vi nå skal ut i arbeidslivet. Ikke bare for oss, men for de som leser oppgaven. At oppgavens tema er både bredt, men på samme tid lite utforsket, åpner for mange interessante problemstillinger. Vi håper av denne grunn at oppgaven vil kunne nyttes som inspirasjon for videre utredninger i fremtiden.

Vi ønsker å gi stor takk til vår veileder, Professor Guttorm Schjelderup, for gode innspill og rettleiding i prosessen med å skrive denne oppgaven. Videre ønsker vi å takke BDO AS avd. Oslo for hjelp med å utarbeide oppgavens problemstilling, samt kjærester og nær familie som trygge støttespillere. Avslutningsvis må vi gi en liten oppmerksomhet til hverandre, og takke for et ypperlig samarbeid. Om det ikke hadde vært for det gode samarbeidet, samt evnen til å spille på hverandres sterke sider, så ville ikke arbeidet med denne oppgaven latt seg gjennomføre på en så god måte. Vel blåst!

Norges Handelshøyskole

Bergen, desember 2021

Bendik Haugen Flatebø

Sverre Marelius Koi

Sammen drag

Denne oppgaven belyser gjeldende rett for skattefritak etter skatteloven § 2-32, samt hvilke effekter skatte- og avgiftslettelse har for konkurransen og fordelingsmekanismene i Norge. For Norge og dets innbyggere har dugnadsarbeid i lang tid vært en essensiell del av folkesjela, og et nødvendig verktøy for å sikre drift av en rekke lag og foreninger. Ideelle og allmennyttige organisasjoner utgjør en betydelig del av norsk økonomi, og i nyere tid har midlene delt ut fra norske stiftelser vært stadig økende. Slike organisasjoners skatteposisjon er derfor et viktig tema.

For å gi nødvendig innsikt i skatteloven § 2-32 presenteres først innholdet i paragrafens første og andre ledd, før Høyesterett sine vurderinger i henholdsvis Veritas I, Veritas II og Bodø/Glimt-dommen gjennomgås. Videre benyttes innsikten fra oppgavens innledende kapitler til å utrede noen vurderingsmomenter som kan legges til grunn for å avgjøre hvorvidt et subjekt kvalifiserer for skattefritak etter skatteloven § 2-32. Et oversiktlig rammeverk, slik som fremkommer i kapitlet *vurderingsmomenter*, er nødvendig for å kunne besvare spørsmål om skattefritak. Dette har særlig vist seg nødvendig i kjølvannet av Bodø/Glimt-dommen som legger til grunn en liberal forståelse av begrepet «økonomisk virksomhet».

Oppgavens avsluttende diskusjon tar for seg hvilken innvirkning skattefritaket etter skatteloven § 2-32 har for konkurransen og fordelingsmekanismene i Norge. Formålet med lovbestemmelsen er å stimulere til økt aktivitet i ideell- og allmennyttig sektor, uten å gi skattefrie innretninger en konkurransefordel overfor skattepliktige aktører. I tråd med at norske stiftelser, som ofte er skattefrie etter sktl. § 2.32, foretar stadig større utdelinger til allmennyttige formål er skattefritak for stiftelser viet en sentral plass i diskusjonen. Dette er en aktuell problemstilling ettersom en del stiftelser synes å kunne tilpasse sin organisasjonsstruktur og aktivitet etter nåværende skatteregler for å indirekte fremme stiftelsesoppretters privatøkonomiske interesser.

Innhold

1	Innledning	1
1.1	Bakgrunn for valg av tema og problemstilling	1
1.2	Kort om skatteloven § 2-32	2
1.3	Ideell og frivillig sektor i Norge	3
1.4	Om oppgaven	4
1.4.1	Begrepsavklaring	5
1.4.2	Disposisjon	6
1.4.3	Avgrensning	6
2	Skatteloven § 2-32 første ledd	7
2.1	Legislative hensyn	7
2.2	Innholdet i formåls- og ervervsbegrepet	8
2.2.1	Formål	8
2.2.2	Erverv	9
2.3	Subjekter	10
2.3.1	Foreninger	10
2.3.2	Stiftelser	12
2.3.3	Selskap	13
2.4	Ikke erverv til formål	14
3	Skatteloven § 2-32 andre ledd	15
3.1	Unntaksbestemmelsens formål	15
3.2	Økonomisk virksomhet	16
3.3	Når skattefritak ikke lønner seg	20
4	Dommer	21
4.1	Veritas I	21
4.2	Veritas II	24
4.3	Bodø/Glimt	25
5	Vurderingsmomenter	29
5.1	Paragraf 2-32 første ledd	29
5.1.1	Det vedtektsbestemte formål	29
5.1.2	Den faktiske virksomhet	31
5.1.3	Skattesubjektets oppbygning	34
5.1.4	Samlet om hovedmomentene	36
5.2	Paragraf 2-32 annet ledd	36
5.2.1	Aktiv vs. passiv kapitalavkastning	36
5.2.2	Tilfeldighetsunntagelsen	37
5.2.3	Utleie av eiendom	38
5.2.4	Særlig om idrett	39
6	Diskusjon	41
6.1	Konkurransemessige virkninger av skattefritak	41
6.1.1	Talleksempel	42
6.1.2	Skatte- og avgiftsfritak som etableringsbarriere	44

6.2	Fordelingseffekter som følge av økt kapital forvaltet gjennom stiftelser . .	46
6.2.1	Stiftelsen som fordelingsmekanisme	46
6.3	Vurdering av dagens lov	51
6.3.1	Oppfyller bestemmelsen formålet?	51
6.3.2	Hvordan er bestemmelsen å forholde seg til?	54
7	Konklusjon	58
	Referanser	62

Tabelliste

1.1	Satellittregnskap for ideelle og frivillige organisasjoner	4
6.1	Talleksempel kioskdirift	43
6.2	Konkurransoeffekter av ulike skatte- og avgiftsfritak	44

1 Innledning

1.1 Bakgrunn for valg av tema og problemstilling

«Nothing is certain but death and taxes»

Ordene tilkjennes til daglig den avdøde amerikanske filantropen og oppfinneren Benjamin Franklin. Han beskriver ved hjelp av overdrivelsens kunst en av bærebjelkene i samfunnet - skatt. Det norske skattesystemet bygger på et skattemessig likhetsprinsipp hvor skattesubjekt med lik formue og inntekt i utgangspunktet skal beskattes likt. Det er likevel ikke uvanlig å lese nyhetssaker om både privatpersoner og juridiske personer som betaler langt mindre til fellesskapet enn den alminnelige skattesatsen skulle tilsi. Forklaringen er ofte ulike unntaksbestemmelser og tilpasningsmuligheter som reduserer subjektets skattebelastning. Skatteloven (1999) § 2-32 første ledd som fritar enkelte juridiske personer uten erverv til formål fra formues- og inntektsskatt er et eksempel på en slik unntaksbestemmelse.

Skatt er et bredt og omdiskutert tema, med utallige interessante problemstillinger og spørsmål som kan by på både opphetede diskusjoner og velformulerte refleksjoner. Målet med denne utredningen er å kartlegge et område innen norsk skatterett hvor det tidligere nevnte likhetsprinsippet ikke gjelder, nemlig skattefritak for subjekter uten *«erverv til formål»*. Vi ble først introdusert til tema gjennom samtaler med BDO avd. Oslo, og oppdaget raskt at dette var et dagsaktuelt tema som er utfordrende for både regnskapsførere, revisorer og jurister.

I praksis vil spørsmål om eventuelle skattefritak for subjekter uten *«erverv til formål»* først reises når et subjekt går med *overskudd*, og som utgangspunkt ville vært skattepliktig etter skatteloven (sktl.) § 2-2. En rekke ikke-ervervsmessige organisasjoner er strukturert på en slik måte at de aldri vil gå med overskudd, og spørsmål om deres skatteposisjon vil følgelig ikke reises. På den annen side finnes også store organisasjoner *«uten erverv til formål»* som tidvis kan gå med betydelig overskudd. For disse vil vurderinger om rekkevidden av

skattefritaket for skattesubjekt som «*ikke har erverv til formål*» etter sktl. § 2-32 kunne få stor betydning for nettoresultatet.

På tross av en rekke prinsipielle dommer fra Høyesterett viser det seg i praksis at det å vurdere om vilkårene for skattefrihet etter sktl. § 2-32 er oppfylt kan være krevende. Konsekvensen av feil slutning kan være kostbar, enten i form av tilleggsskatt eller at organisasjonen unødig svarer skatt når vilkårene for skattefrihet etter sktl. § 2-32 er oppfylt. Målsettingen med denne utredningen er å kartlegge hvordan sktl. § 2-32 blir anvendt i praksis, og diskutere implikasjonene av skattefritak for ideelle organisasjoner gjennom å besvare følgende spørsmål:

1. Hvordan avgjøre om et skattesubjekt oppfyller vilkårene for skattefritak etter skatteloven § 2-32?
2. Hvilke implikasjoner har skattefritak etter skatteloven § 2-32 for konkurransesituasjonen og fordelingsmekanismene i Norge?

1.2 Kort om skatteloven § 2-32

Skatteloven § 2-32 første og annet ledd lyder:

(1) Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt.

(2) Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet . herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk - vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt for skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.

Første ledd i bestemmelsen angir vilkårene for skattefrihet. Andre ledd fastsetter når en ellers skattefri organisasjon blir skattepliktig for deler av sin virksomhet.

Oppregningen av subjekter i første ledd antyder at bestemmelsen er ment å være uttømmende. Det følger imidlertid klart av rettspraksis at dette ikke er tilfellet.¹ Bestemmelsen skiller i utgangspunktet ikke mellom ulike juridiske personformer, såfremt disse er selvstendige skattesubjekt etter sktl. § 2-2.

¹Rt. 1955 s. 175 (Veritas I) på s. 181

Hovedvilkåret for skattefrihet etter første ledd er at subjektet «*ikke har erverv til formål*». Hva som ligger i dette vilkåret er ikke umiddelbart klart, og Høyesterett har behandlet flere saker om rekkevidden av vilkåret i bestemmelsens forgjenger, skatteloven (1911) § 26 første ledd bokstav k. To av disse, *Veritas I* og *Veritas II*, er viet en sentral plass i oppgaven.^{2 3}

Bestemmelsens annet ledd angir at subjekt som er skattefrie etter første ledd likevel vil være skattepliktig for resultat opptjent i «*økonomisk virksomhet*», forutsatt at *omsetningen* i den økonomiske virksomheten overstiger kr. 70 000 / 140 000. Det er særlig forståelsen av begrepet «*økonomisk virksomhet*» som får betydning når det skal vurderes hvorvidt et subjekt er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd. Det antas at terskelen for å regne noe som «*økonomisk virksomhet*» etter sktl. § 2-32 annet ledd er noe høyere enn etter det alminnelige virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 jf. 5-30.⁴ Det er blant annet lagt til grunn at aktivitet som *realiserer* et ikke-erhvervsmessig formål, ikke skal regnes som «*økonomisk virksomhet*». Dette til forskjell fra aktivitet som *finansierer* et ikke-erhvervsmessig formål. Eksempelvis vil derfor en studentsamskipnad normalt kunne leie ut hybler til studenter skattefritt. Utleien *realiserer* samskipnadsens ikke-erhvervsmessige formål, og skal derfor ikke regnes som «*økonomisk virksomhet*». Dersom de samme hyblene leies ut til sesongarbeidere i ferien vil derimot utleien regnes som «*økonomisk virksomhet*». Utleien har ingen tilknytning til studentsamskipnadsens ikke-erhvervsmessige formål, men *finansierer* samskipnadsens øvrige aktiviteter. I tilknytning til begrepet «*økonomisk virksomhet*» er det spesielt Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt) som er viet plass i oppgaven.

Skatteloven § 2-32 tredje til femte ledd inneholder spesialbestemmelser som innskrenker både skattefritaket og skatteplikten etter henholdsvis første og annet ledd. Disse behandles ikke nærmere i oppgaven.

1.3 Ideell og frivillig sektor i Norge

Det er i dag mange foreninger, lag og innretninger mv. som nyter godt av skattefritaket etter § 2-32 første ledd, eller unntaket i bestemmelsens annet ledd for omsetning

²Ibid., på s. 175

³Rt. 1991 s. 705 (*Veritas II*)

⁴Stoveland (2020), note 111

under kr. 70.000/140.000. Statistisk Sentralbyrås satelittregnskap for ideelle- og frivillige organisasjoner viser disse organisasjonenes bidrag til bruttonasjonalprodukt (BNP), viktigste inntektskilder og verdien av ulønnet arbeid.

Hovedtall - Ideelle og frivillige organisasjoner	2018
Produksjon ekskl. ulønnet arbeid (mill. kr)	117 844
Bruttoprodukt ekskl. ulønnet arbeid (mill. kr)	61 526
Årsverk (lønnstakere)	89 161
Andel av BNP (%)	
Bruttoprodukt ekskl. ulønnet arbeid som andel av BNP	1,7%
Bruttoprodukt ekskl. ulønnet arbeid som andel av BNP Fastlands-Norge	2,1%
Årsverk (lønnstakere) som andel av årsverk i alt for Norge. Prosent	3,7%
Inntektskilder for ideelle og frivillige organisasjoner (%)	
Stat. Andel av total finansiering	26,6%
Kommuner og fylkeskommuner. Andel av total finansiering	16,7%
Husholdninger. Andel av total finansiering	44,9%
Andre finansieringskilder. Andel av total finansiering	11,9%

Tabell 1.1: Satelittregnskap for ideelle og frivillige organisasjoner

Tallene fra Statistisk Sentralbyrå (SSB) viser at ideell- og frivillig sektor utgjør en betydelig del av norsk økonomi, med omkring 89.000 sysselsatte og et bruttoprodukt på kr. 61,5 milliarder.⁵ Tallene i tabellen er eksklusiv verdien av ulønnet arbeid. Tilsvarende tall for bruttoproduktet inklusiv verdien av ulønnet arbeid er kr. 139,4 milliarder.⁶ På grunn av den heterogene gruppen av subjekter som innregnes i statistikken, samt at både produksjon som regnes som skattefri etter § 2-32 første ledd og produksjon som er skattepliktig etter § 2-32 annet ledd innregnes, er det vanskelig å si noe generelt om forholdet mellom satelittregnskapet og virkningen av skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd. Tallene gir imidlertid et godt bilde på størrelsen av ideell- og frivillig sektor i Norge.

1.4 Om oppgaven

Det er tidligere skrevet en rekke masterutredninger om innholdet i, og rekkevidden av, sktl. § 2-32. Felles for disse er at de er skrevet som en del av masterstudiet i rettvitenskap og følgelig har en mer dekkende fremstilling av rettskildebildet og juridisk teori enn det vi som studenter ved masterprogrammet i regnskap og revisjon kan ta sikte på.

⁵Statistisk Sentralbyrå (2020b)

⁶Statistisk Sentralbyrå (2020a)

Regnskap og revisjon er et tverrfaglig felt med elementer av både jus og økonomi. For organisasjoner vil det ofte være regnskapsfører eller revisor som er første «*sparringspartner*» når det kommer til spørsmål om skatt, og det er derfor viktig at disse er kjent med gjeldende rett. Det er likevel klart at en del skatterettslige vurderinger vil være utfordrende, og regnskapsfører eller revisor vil her måtte konsultere med en jurist. Målsettingen med denne oppgaven er derfor å klargjøre de sentrale vilkårene for skattefrihet etter sktl. § 2-32 første ledd, og begrenset skatteplikt etter § 2-32 annet ledd som regnskapsførere og revisorer bør være kjent med. Videre er det en målsetting å belyse vanskelige grensetilfeller slik at disse kan identifiseres for å koble inn juridisk bistand på riktig tidspunkt i vurderingsprosessen.

1.4.1 Begrepsavklaring

En utfordring vi tidlig støtte på under arbeidet med denne utredningen var valg av passende terminologi. Første utfordring var å finne en passende fellesbetegnelse for de organisasjonsformene som *kan* kvalifisere for skattefritak etter skatteloven § 2-32. Det finnes ingen god samlebetegnelse som dekker de organisasjonsformene som omfattes av bestemmelsen, og samtidig ekskluderer enkeltpersonsforetak og selskaper med ubegrenset deltakeransvar som havner utenfor bestemmelsens rekkevidde. Når ord som *organisasjon*, *innretning* og *subjekt* brukes i teksten siktes det derfor kun til de organisasjonsformene som omtales særskilt i kapittel 2.3 (forening, stiftelse, aksjeselskap og allmennaksjeselskap).

En del av rettskildene som benyttes i denne utredningen er fra tiden før skatteloven av 1999 trådte i kraft. Forløperen til nåværende skattelov, skatteloven av 1911, inneholdt en tilsvarende bestemmelse som i nåværende skattelov § 2-32, men var da kjent som skatteloven § 26 bokstav k. Det følger av lovforarbeidene at den nye skatteloven som trådte i kraft skulle anses som en teknisk lovrevisjon, og at den ikke skulle medføre noen realitetsendringer selv om ordlyden i en del bestemmelser ble endret.⁷ Når det henvises til vurderingsmomenter som fremkommer i lovforarbeider eller rettsavgjørelser som gjelder sktl. § 26 k vil derfor disse også være relevante for å forstå rettsinnholdet i sktl. § 2-32.

⁷Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 13

1.4.2 Disposisjon

Oppgaven har en naturlig todeling i lys av spørsmålene som søkes besvart. I tilknytting til første spørsmål «*Hvordan avgjøre om et skattesubjekt oppfyller vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 2-32*» vises det til kapittel 2, 3, 4 og 5. Kapittel 2 og 3 tar for seg hvordan innholdet i henholdsvis sktl. § 2-32 første og annet ledd skal forstås. I kapittel 4 presenteres tre rettsavgjørelser fra Høyesterett som har satt presedens for hvordan innholdet i lovbestemmelsen skal tolkes, og hvilke vurderingsmomenter som skal legges til grunn. I kapittel 5 presenteres vurderingsmomentene som Høyesterett har lagt til grunn i sakene omtalt i kapittel 4, som sammenholdt med forståelsen av innholdet i lovbestemmelsen legger grunnlaget for å avgjøre et subjekts skatterettslige stilling etter sktl. § 2-32 første og annet ledd.

I kapittel 6 diskuteres implikasjonene skattefritaket etter § 2-32 har for konkurransen mellom ulike aktører, og for skatt som fordelingsmekanisme i samfunnet. De sentrale vurderingsmomentene for skattefritak etter § 2-32 og dens implikasjoner sammenfattes i konklusjonen i kapittel 7.

1.4.3 Avgrensning

Oppgaven er avgrenset til å omhandle vilkårene for skattefrihet og dens implikasjoner etter skatteloven § 2-32 første og annet ledd. Særbestemmelsene i sktl. § 2-32 tredje til femte ledd vil som nevnt ikke utdypes. Flere av organisasjonene som *kan* kvalifisere for skattefritak etter sktl. § 2-32 kan også stå i en særstilling i spørsmål om merverdi- og arbeidsgiveravgift. Selv om disse avgiftene kan ha vell så stor innvirkning på et skattesubjekts nettoresultat faller disse reglene utenfor rammen av oppgaven. Vi kommer likevel kort innom effekten av merverdi- og arbeidsgiveravgiftsreglene i kapittel 6 når konkurransemessige fortrinn av skatte- og avgiftsfritak diskuteres.

2 Skatteloven § 2-32 første ledd

For å besvare første problemstilling, «*Hvordan avgjøre om et skattesubjekt oppfyller vilkårene for skattefritak etter skatteloven § 2-32*» er det nødvendig med en grundig gjennomgang av rettskildebildet til bestemmelsen. I dette kapitlet vil innholdet i sktl. § 2-32 første ledd presenteres. Innledningsvis presenteres de legislative hensyn som ligger til grunn for skattefritaket. Videre fastslås innholdet i formål- og ervervsbegrepet som er sentrale for forståelsen av bestemmelsen. I kapittel 2.3 gjennomgås bestemmelsens subjektside, med særlig fokus på hvilke organisasjonsformer som *kan* kvalifisere for skattefritak. Avslutningsvis behandles hva som ligger i det sentrale vilkåret, «*ikke har erverv til formål*», i korte trekk.

2.1 Legislative hensyn

Skatteloven § 2-32 første ledd blir ofte omtalt som en «*vernebestemmelse*» for veldedige og allmenntilgunnende organisasjoner. Dette til tross for at den ikke er begrenset til å gjelde slike. I prinsippet kan også ekstremistorganisasjoner og andre sammenslutningsformer som driver med aktivitet langt unna den alminnelige oppfatning av hva som er *allmenntilgunnende* kvalifisere for skattefritak. Det er kun fysiske personer og organisasjonsformer som ikke er egne skattesubjekt etter sktl. § 2-2 som er avskåret fra skattefrihet etter sktl. § 2-32 første ledd på selvstendig grunnlag.

Lovteksten gir ingen begrunnelse for skattefritaket i § 2-32 første ledd, og heller ikke i forarbeidene finnes det konkrete formålsbetraktninger. Spørsmålet har derimot blitt omtalt i Rt. 1955 s. 175 (Veritas I) hvor det ble uttalt at formålet med skattefritaket er:

«... å fritas for skatteplikt humanitære, allmenntilgunnende og selskapslige institusjoner, hvor samfunnsnyttige, sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende».

Blant subjektene som normalt kvalifiserer for skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd er det flere som driver med aktivitet det kan tenkes at det offentlige ellers ville måttet ta seg av. Skattefritaket kan således sees på som en form for indirekte støtte som stimulerer til økt aktivitet hos ideelle- og allmenntilgunnende organisasjoner, heller enn at slike organisasjoner hadde hatt allminnelig skatteplikt og dermed ville vært avhengig av direkte støtte fra det offentlige. En slik betraktning kommer som nevnt ikke frem i forarbeidene, og ettersom

organisasjoner med formål langt fra det som normalt ansees som allmennyttig vil kunne være dekket av bestemmelsen kan det stilles spørsmål ved om en ordning med direkte støtte ville vært mer formålstjenlig. Denne problemstillingen vil diskuteres nærmere i kapittel 6.

2.2 Innholdet i formåls- og ervervsbegrepet

Skatteloven § 2-32 første ledd angir at subjekter som «*ikke har erverv til formål*» er fritatt fra skatteplikt på inntekt og formue. Før vi i kapittel 5 skal se nærmere på innholdet i vilkåret, er det nødvendig med en avklaring av formåls- og ervervsbegrepet.

2.2.1 Formål

Lovforarbeidene til skatteloven § 2-32 gir ingen konkret veiledning til hvordan formålsbegrepet skal forstås. I dagligtalen benyttes imidlertid begrepet som et synonym for å sette seg et mål om å oppnå et konkret resultat. Et aspekt som vil utdypes i kapittel 2.3 er at de ulike organisasjonsformene som *kan* kvalifisere for skattefritak etter sktl. § 2-32 ikke er ensartede. Det er altså store variasjoner med hensyn til hvilke aktiviteter som gjennomføres, og deres omfang. En utfordring med formålsbegrepet er at det må sees i sammenheng med de aktiviteter som skattesubjektet gjennomfører.

For å belyse dette kan det tas utgangspunkt i to ulike subjekter; en skiklubb og en veldedig organisasjon som deler ut penger. For skiklubben vil selve aktiviteten, nemlig langrenn og alt det positive som idretten fører med seg, være selve formålet. I den veldedige organisasjonen vil det imidlertid ikke være aktiviteten «*pengeutdeling*», men heller de positive følgene av aktiviteten som må anses for å være subjektets formål. Subjektets formål kan dermed både sikte mot *subjektets aktiviteter*, men også mot *resultatet av subjektets aktiviteter*.⁸

Det er ikke uvanlig at en organisasjon har flere formål. Dette byr på utfordringer dersom noen av formålene trekker i retning av skattefritak, mens øvrige formål trekker i retning av alminnelig skatteplikt. Det må da avgjøres hvilket formål som skal legges til grunn ved vurderingen av om organisasjonen har «*erverv til formål*», eller ikke. Spørsmålet har vært oppe til vurdering i Høyesterett ved flere anledninger, og det anses som sikker rett

⁸Michelet (1981) s. 25

at det er hovedformålet til organisasjonen skal legges til grunn for vurderingen. Hvilke momenter Høyesterett har vektlagt for å fastslå hovedformålet har variert i ulike saker. De mest sentrale vurderingsmomentene belyses nærmere i kapittel 5.1.

2.2.2 Erverv

For å kunne kvalifisere for skattefritak etter skatteloven § 2-32 første ledd må en organisasjon sitt formål, som nevnt ovenfor, være ikke-ervervsmessig. Heller ikke for ervervsbegrepet gir lovforarbeidene noen konkret veiledning til hvordan uttrykket skal forstås. Her tilsier imidlertid den naturlige språkforståelsen at det er snakk om det å oppnå økonomiske overskudd. Denne forståelsen understøttes av Høyesteretts uttalelse i Norsk korrespondanseskole-dommen (NKS I):

«Spørsmålet er følgelig om den økonomiske virksomhet Ernst G. Mortensen driver, har erverv til formål, det vil si om det tas sikte på skape økonomiske fordeler i skatteloven forstand.»⁹

I praksis kan det derfor sies at det å ha «*erverv til formål*» kan forstås som å ha til formål å gå med økonomisk overskudd.

Ervervsbegrepet i sktl. § 2-32 første ledd gjelder etter rettspraksis for to typetilfeller. Det første tilfellet gjelder der skattesubjektet selv søker å oppnå en økonomisk fordel, jf. Høyesteretts uttalelse i NKS I-dommen ovenfor. Det andre er når skattesubjektet har til formål å fremme andre subjekters inntektserverv. Et eksempel på sistnevnte finnes i Isberg-dommen. Her kom Høyesterett frem til at et fonds formål ikke bare var av ikke-ervervsmessig karakter, men også skulle sikre næringsvirksomheten i et aksjeselskap. Fondet ble følgelig ikke kjent skattefritt etter daværende skattelovs § 26k.¹⁰ Når det gjelder det andre tilfellet, altså å fremme andre subjekter sine økonomiske interesser, må det skilles mellom de som er av personlig- og generell karakter. Fagforeninger, arbeids- og næringsorganisasjoner må sies å ha til formål å fremme andre subjekter sine økonomiske interesser. De økonomiske interessene som fremmes gjelder imidlertid for en så stor gruppe av sekundære subjekter at de ikke faller inn under den utvidete tolkningen av ervervsbegrepet, slik som var tilfellet i Isberg-dommen.

⁹Rt. 1985 s. 917 (NKS I) på s. 920

¹⁰Rt. 1982 s. 491 (Isberg)

2.3 Subjekter

Som nevnt i innledningen skal oppregningen «*Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning*» ikke forstås som en uttømmende oppramsing. I denne delen av oppgaven sees det nærmere på de ulike organisasjonsformene som *kan* kvalifisere for skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. For å klassifisere ulike juridiske personformer benyttes ofte en hovedsondering mellom selskaper på én side, og innretninger på den andre siden. Med uttrykket «*innretning*» siktes det først og fremst til juridiske personer som ikke er selskaper, slik som stiftelser, foreninger og bo.¹¹

Før organisasjonsformene som *kan* kvalifisere for skattefritak behandles er det nyttig å avgrense mot subjektene som faller utenfor virkeområdet til fritaksbestemmelsen. Ordlyden trekker klart i retning av at det er juridiske personer som er bestemmelsens siktemål, og på tross av at enkelte vier hele sitt liv til ideelle formål anses det for sikker rett at private ikke kan oppnå skattefrihet etter sktl. § 2-32. Ansvarlige selskap, kommandittselskap og indre selskap som reguleres av selskapsloven (1985) ser umiddelbart ut til å være omfattet ettersom *selskaper* er blant subjektene som er oppregnet i bestemmelsen. Slik skatteloven er bygget opp har disse selskapsformene ingen selvstendig skatteplikt jf. sktl. § 2-2 annet ledd. Det er i stedet deltakerne som skattlegges for sin andel av selskapets formue og inntekter jf. sktl. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45. Å fritta, eller begrense skatteplikten til et selskap som ikke er skattepliktig har ingen hensikt. Deltagerlignede selskaper faller derfor også utenfor virkeområdet til bestemmelsen.

2.3.1 Foreninger

I juridisk sammenheng favner sammenslutningsformen «*forening*» svært bredt. Som ytterligheter står på den ene siden foreninger som medvirker i den offentlige styringsprosessen, og på den andre siden privatiserte sammenslutninger med lite annet enn hobbyvirksomhet eller sosialt samvær som formål.¹² Politiske parti, nasjonale arbeids- og næringslivsorganisasjoner, og Norges Idrettsforbund er eksempler på førstnevnte kategori. Lokale idrettslag, velforeninger og syklubber illustrerer sistnevnte. Rettsforholdet til foreninger er i motsetning til selskaper og stiftelser ikke lovregulert, men må utledes av

¹¹Zimmer (2018) s. 118

¹²Woxholth (2008) s. 23

rettspraksis og uskreven rett.

Foreningsbegrepet er ikke legaldefinert, men har likevel et nokså klart juridisk innhold i relasjon til sktl. § 2-32. Brønnøysundregistrenes definisjon lyder: «*En forening er en selveiende sammenslutning med medlemmer, som skal fremme ett eller flere formål av ideelt, politisk eller annen art*».¹³ Brønnøysundregistrenes definisjon har liten verdi som rettskildefaktor, men egner seg godt for å eksemplifisere de mest sentrale positive og negative kravene som etter rettspraksis og uskreven rett ligger i foreningsbegrepet.

Blant de positive vilkårene som stilles til foreninger er kravet om «*medlemmer*» og «*ett eller flere formål*». Kravet om medlemmer skiller foreninger fra stiftelser som på sin side er selvforvaltende. Medlemskravet, sammenholdt med kravet om ett eller flere formål gjør at det også kan utledes et visst krav til omfang og varighet til foreningens aktiviteter. Dette avgrenser mot løsere grupperinger, som eksempelvis ad-hoc demonstrasjonstog og tilfeldige selskapsgrupper. I definisjonen stilles det også ett negativt krav som er avgjørende for avgrensningen mot sammenslutningsformen selskap. Medlemmer av en forening kan, i motsetning til selskapsdeltagere, ikke bestemme seg for å likvidere sammenslutningen og dele nettoformuen mellom seg. I dette ligger det implisitt at foreningsmedlemmer heller ikke kan tildele seg selv «*utbytte*» eller annen «*avkastning*» på eventuelle innskudd.¹⁴

For foreninger, slik som for selskaper, eksisterer det konsernlignende strukturer. I en forening kan en slik struktur eksempelvis være i form av at en idrettsforening består av to underforeninger som bedriver henholdsvis fotball og håndball, eller en nasjonal hjelpeorganisasjon med lokale grupperinger spredt rundt i landet. Selv om en sammenkjedet foreningsstruktur kan minne om en selskapsrettslig konsernstruktur eksisterer ikke noe mor-datterforhold mellom foreningene, ettersom en forening er «*selveiende*». I et skatterettslig perspektiv er det først og fremst spørsmålet om når en underforening utgjør et eget skattesubjekt som er av interesse. Spørsmålet må avgjøres etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav h, som blant annet stiller krav til eget styre og regnskap før en underforening kan utgjøre et eget skattesubjekt. På grunn av skattefritaket for økonomisk virksomhet oppad begrenset til kr. 70 000 / kr. 140 000 i § 2-32 andre ledd (se egen omtale av bestemmelsen i avsnitt 3.2), kan det isolert sett være gunstig å organisere seg med flere underforeninger. I praksis har skattemyndighetene godtatt en inndeling i ulike idrettsgrupper, men ikke

¹³Brønnøysundregistrene (2020)

¹⁴Woxholth (2008) s. 56

ytterligere oppsplitting i eksempelvis herre- og kvinnelag.¹⁵

I Brønnøysundregistrene benyttes betegnelsen FLI (forening, lag, innretning) som samlebetegnelse for alle sammenslutningsformer som i det overnevnte er betegnet som forening. Det er per september 2021 registrert 113 275 foreninger (FLI) i registeret. Til sammenligning er det registrert 366 244 aksjeselskaper og 6 454 stiftelser. Selv om det finnes flere aksjeselskaper enn foreninger er det de færreste aksjeselskaper som oppfyller vilkåret om «*ikke erverv til formål*» i sktl. § 2-32 første ledd. Målt i antall er det derfor foreninger som utgjør den største gruppen av juridiske personer som oppfyller vilkårene for skattefrihet etter § 2-32.

2.3.2 Stiftelser

En stiftelse er en annen form for juridisk person, som i likhet med en forening klassifiseres som innretning etter hovedsonderingen mellom selskap og innretning. Til forskjell fra foreninger er rettsforholdet til stiftelser regulert gjennom Stiftelsesloven (stiftl.). Legaldefinisjonen følger av stiftl. § 2 og lyder som følger:

Med stiftelse forstås en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art. En rettsdannelse som oppfyller vilkårene i første punktum, er en stiftelse etter denne loven, uavhengig av om den er betegnet som legat, institusjon, fond eller annet.

Stiftelsesbegrepet i følge stiftl. § 2 første punktum består av fire komponenter¹⁶:

1. Det må foreligge en «formuesverdi»
2. Det må foreligge en «rettslig disposisjon»
3. Den rettslige disposisjonen må stille formuesverdien «selvstendig» til rådighet for
4. Et «bestemt formål»

Formuesverdien en stiftelse dannes med omtales som stiftelsens «*grunnkapital*», og har et lovbestemt minstetak på kr. 100 000 for alminnelige stiftelser og kr. 200 000 for næringsdrivende stiftelser jf. stiftl. §§ 14 og 22. I stiftelsesloven oppstilles det ikke noe selvstendig krav til at stiftelsens kapital skal gi avkastning, men dette er likevel det

¹⁵Skatteetaten (uå)

¹⁶Knudsen og Woxholt (2004) s. 27

vanligste. Videre oppstilles et krav om at formuesverdien må være stilt selvstendig til rådighet for formålet. I dette ligger kjernen i selve stiftelsesbegrepet; en stiftelse er et *selveiende* rettssubjekt. Til slutt følger det av definisjonen av en stiftelse at den må ha et formål. Opplistingen i stiftl. § 2 er ikke uttømmende, men eksemplifiserer noen av de vanligste formålene til en stiftelse.

Tradisjonelt har stiftelsen som organisasjonsform blitt benyttet til passiv kapitalforvaltning.¹⁷ Ved passiv kapitalforvaltning forvaltes stiftelsens grunnkapital med sikte på å dele ut avkastningen til støtte for stiftelsens formål. Slike stiftelser omtales normalt som «*utdelingsstiftelser*», uten at begrepet nevnes i stiftelsesloven. En annen hovedform for stiftelse kan betegnes som «*aktivitetsstiftelser*». I en aktivitetsstiftelse kan det for eksempel drives hjelpe- og omsorgsarbeid, og eventuell avkastning fra stiftelsens grunnkapital benyttes til å utvide aktiviteten fremfor direkte utdelinger.

Skillet mellom utdelings- og aktivitetsstiftelser har ingen lovmessig forankring, men er nyttig for å kategorisere ulike stiftelser ut fra hvordan de drives. Et skille som derimot er forankret i stiftelsesloven er skillet mellom alminnelige og næringsdrivende stiftelser jf. stiftl. §§ 1 og 4. Hvilke stiftelser som skal regnes som en næringsdrivende stiftelse følger av stiftl. § 4, og kan grovt deles inn i tre kategorier; Stiftelser med formål om å drive næringsvirksomhet (1), stiftelser som driver næringsvirksomhet uten at det følger av formålet (2) og stiftelser som gjennom på grunn av avtale eller eier av aksjer har bestemmende innflytelse over næringsvirksomhet utenfor stiftelsen (3). Sistnevnte kategori betegnes ofte som «*holdingstiftelser*».

2.3.3 Selskap

Begrepet «*selskap*», som opplistet i skatteloven § 2-32 første ledd, sikter til de selskapsformene med selvstendig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd. Dette innebærer at eksempelvis aksjeselskap og allmennaksjeselskap *kan* oppfylle vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 2-32, mens deltakerlignede selskaper som ikke er egne skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 annet ledd følgelig ikke kan fritas fra beskatning.

Til forskjell fra foreninger og stiftelser er ikke aksjeselskap selveiende, men eies av aksjonærene som holder aksjer i selskapet. Lovgivningen for aksjeselskap og

¹⁷Wille Kaisen et al. (2011) s. 25

allmennaksjeselskap finnes i henholdsvis aksjeloven (asl.) og allmennaksjeloven (asal.). Det er skrevet en mengde juridisk litteratur om rettstilstanden til både aksjeselskapet og allmennaksjeselskapet. I denne oppgaven er det derfor ikke viet plass til en generell gjennomgang av lovverket. Det må derimot nevnes at selv om aksje- og allmennaksjeselskapet er blant subjektene som *kan* kvalifisere for skattefritak etter skatteloven § 2-32, er det klart mest vanlig at disse selskapsformene har «*erverv til formål*» og dermed ikke oppfyller det sentrale vilkåret for å bli kjent skattefri. Hvordan aksjeselskapet må struktureres for å kvalifisere for skattefritak etter skatteloven § 2-32 diskuteres i kapittel 5.

2.4 Ikke erverv til formål

For kvalifiserende subjekter vil det sentrale vilkåret for skattefrihet etter § 2-32 første ledd være om subjektet kan sies å ha et ikke-ervervsmessig formål. Vurderingen bygger på forståelsen av formål- og ervervsbegrepet som presentert i 2.2. Vurderingen av om et subjekt har et ikke-ervervsmessig formål beror på en helhetsvurdering, hvor rettspraksis oppstiller tre sentrale vurderingsmomenter: (i) det vedtektsbestemte formål, (ii) den faktiske virksomhet, og (iii) skattesubjektets oppbygning. For en stor gruppe av kvalifiserende subjekt slik som idrettslag, allmennnyttige foreninger og pengeutdelende stiftelser uten tilknytning til næringsvirksomhet vil et ikke-ervervsmessig formål vanligvis kunne fastslås uten store vansker. På den annen side finnes subjekter som befinner seg i en gråsoner med både ervervsmessige og ikke-ervervsmessige formål hvor alle vurderingsmomentene må kartlegges nøye. Hvordan Høyesterett har gått frem for å vurdere slike vanskelige grensetilfeller presenteres først i kapittel 5 da det er nyttig å først presentere skatteloven § 2-32 andre ledd og noen utvalgte dommer før vurderingsmomentene utdypes nærmere.

3 Skatteloven § 2-32 andre ledd

Ingen regel uten unntak, sies det. Der skatteloven § 2-32 første ledd oppstiller et generelt skattefritak for subjekter som ikke har *«erverv til formål»*, angir § 2-32 annet ledd et unntak fra hovedbestemmelsen som medfører at disse subjektene likevel vil kunne bli skattepliktig for deler av sitt resultat. Skatteloven § 2-32 andre ledd må følgelig sees på som et unntak fra unntaksregelen i første ledd. Når organisasjoner som i utgangspunktet er skattefrie etter første ledd driver *«økonomisk virksomhet»* vil formue i, og inntekt av den økonomiske virksomheten likevel være skattepliktig.

I dette kapittelet presenteres både formålet med, og innholdet i skatteloven § 2-32 annet ledd. Innledningsvis i 3.1 redegjøres det for bestemmelsens legislative hensyn. Videre tar vi i 3.2 for oss hvordan begrepet *«økonomisk virksomhet»* skal forstås i henhold til sktl. § 2-32 annet ledd, samt innvirkningen av beløpstersklene som følger av annet og tredje punktum. Avslutningsvis i 3.3 behandles de praktiske konsekvensene det kan ha for et subjekt å bli kjent skattepliktig for kun deler av subjektets aktiviteter. Skatteloven § 2-32 annet ledd er gjengitt nedenfor:

(2) Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet - herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk - vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmenntilnyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.

3.1 Unntaksbestemmelsens formål

Frem til 1927 ville en institusjon eller organisasjon i sin helhet være fritatt for formues- og inntektsbeskatning dersom den oppfylte kravene i daværende skattelov § 26 k første ledd. Dette generelle skattefritaket ble først begrenset ved endringslov av 3. juni 1927 nr. 3, som tilføyet en unntaksbestemmelse til bestemmelsen i første ledd. Denne unntaksbestemmelsen har samme rettsinnhold som vi kjenner fra nåværende skattelov § 2-32 annet ledd. Tilføyelsen kom i kjølvannet av Høyesteretts avgjørelse i Aalesunds Arbeiderforeningdommen.¹⁸ Sakens kjerne var at Aalesunds Arbeiderforening, som etter sktl. (1911) §

¹⁸Rt. 1926 s. 262

26 k første ledd var en skattefri institusjon, i en årrekke hadde mottatt inntekter fra utleievirksomhet som ikke var i tilknytning til institusjonens ikke-erhvervsmessige formål. Høyesterett konkluderte med at det var urimelig at økonomisk virksomhet som havnet i direkte konkurranse med annen skattepliktig virksomhet ikke ble beskattet på likt grunnlag.

På tross av at unntaksbestemmelsen ble fremprovosert av dommen mot Aalesunds Arbeiderforening, og at hensynet til konkurransevidning mellom skattepliktig og skattefri virksomhet synes å være en avgjørende faktor i dommen, nevnes ikke konkurransevidningshensynet eksplisitt i forarbeidene til sktl. (1911) 26 k annet ledd. Hensynet fremkommer imidlertid implisitt i OT.prp. nr. 24 (1991-1992) s.3. Disse forarbeidene gjelder ikke innføringen av skatteloven § 26 k annet ledd, men tilføysen av unntaksregelen for omsetning under kr 70.000 i andre punktum. I nevnte forarbeider blir det ettertrykkelig drøftet hvorvidt konkurransevidningshensynet opprettholdes dersom det innføres skattefritak også for inntekter ervervet fra «*økonomisk virksomhet*», og omsetningen er under kr 70.000. Flertallet kom til at en terskel på kr. 70.000 var passende da den ville fjerne de minste aktørene fra ligningen og derav redusere mengden repetitivt merarbeid for små aktører og skattemyndighetene. På samme tid ble det konkludert med at terskelen ville være lav nok til at konkurransevidningshensynet ble ivaretatt. Terskelen har senere blitt hevet til kr. 140.000 for ideelle- og allmenntilnyttige organisasjoner, mens det for øvrige skattefrie institusjoner fremdeles er terskelen på kr. 70.000 som er gjeldende.¹⁹ Flertallet av høringsinstansene i forbindelse med siste endringslov ytret ønske om at terskelbeløpet burde heves ytterligere. At dette ikke ble tatt til følge understreker at hensynet til å forebygge konkurransevidning står sentralt som hovedformålet med skatteloven § 2-32 annet ledd selv den dag i dag.

3.2 Økonomisk virksomhet

Hvordan begrepet «*økonomisk virksomhet*» skal forstås får stor betydning for innholdet i skatteloven § 2-32 annet ledd. Begrepet er ikke legaldefinert, og heller ikke forarbeidene gir grunnlag for en klar definisjon. For å kartlegge innholdet i begrepet er det derfor nyttig og først se hen til andre deler av skatteloven der tilsvarende begrep benyttes.

¹⁹Endringslov 5. desember 1997 nr. 90

Begrepet «*virksomhet*» finnes blant annet i sktl. § 5-1 om beskatning av inntekt, hvor meningsinnholdet har blitt avklart gjennom en rekke Høyesterettsdommer. I Ringnesdommen uttalte Høyesterett at en virksomhet «*objektivt må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder så iallfall på noe lengre sikt*».²⁰ I denne fortolkningen oppstilles blant annet krav om at en aktivitet må ha et visst omfang og varighet før aktiviteten kan regnes som virksomhet. Virksomhetsbegrepet, i relasjon til skatteloven kapittel 5, er grundig diskutert i både rettspraksis og juridisk litteratur.²¹ Spørsmålet blir da om begrepet «*økonomisk virksomhet*» i sktl. § 2-32 kan forstås på samme måte?

På tross av store likheter i ordlyd mellom virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 jf. 5-30 og begrepet «*økonomisk virksomhet*» i § 2-32 annet ledd, så har forståelsen av begrepene vist seg å være relativt ulik i praksis. Forståelsen av de to begrepene har utviklet seg i hver sin retning gjennom en årrekke med Høyesteretts- og ligningspraksis. Denne utviklingen har medført at en organisasjon i praksis vil kunne drive «*virksomhet*» etter sktl. § 5-1 uten at dette kvalifiserer som «*økonomisk virksomhet*» etter sktl. § 2-32 annet ledd, men også motsatt.

Det er etter gjeldende rett antatt at terskelen for å klassifisere noe som «*økonomisk virksomhet*» etter sktl. § 2-32 annet ledd er noe høyere enn hva som gjelder virksomhetsbegrepet i § 5-1 jf. § 5-30. Dette kommer til uttrykk i Ot.prp. nr. 1 (1997-98) hvor Finansdepartementet uttaler:

«Det er antatt at kravene for at aktivitet i en ellers skattefri institusjon skal anses som skattepliktig økonomisk virksomhet, er noe høyere enn det alminnelige virksomhetskravet i skatteloven § 42 første ledd.» (Nåværende skattelov § 5-1)

At terskelen for «*økonomisk virksomhet*» etter § 2-32 synes høyere enn «*virksomhet*» etter § 5-1 jf. § 5-30 skyldes blant annet at det innen rettspraksis er innfortolket vilkår om at en aktivitet som «*realiserer*» en ellers skattefri organisasjon sitt formål ikke vil være å anse som «*økonomisk virksomhet*».

Høyesterettspraksis, med Bodø/Glimt-dommen som siste betydelige avgjørelse innen det aktuelle tema, har gjort det klart at økonomisk virksomhet som «*tar sikte på å realisere organisasjonens ideelle formål eller er en integrert del av dens ideelle virksomhet*»²², ikke

²⁰Rt. 1985 s. 319

²¹Se eksempelvis Berg-Rolness (2009)

²²Rt. 1997 s. 1602

vil være å betrakte som skattepliktig økonomisk virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd. En slik formulering fra Høyesterett medfører at det må ilegges stor vekt til hvorvidt en omsetningsskapende handling fra en ideell organisasjon står i samsvar med deres ideelle formål, og konsekvensen av en slik argumentasjonsbasert tolkning vil være at selve begrepet «*økonomisk virksomhet*» må tolkes innskrenkende.

Når begrepet «*økonomisk virksomhet*» skal fortolkes innskrenkende med hensyn til aktiviteter som «*realiserer*» formålet er det avgjørende med et skarpt skille mot øvrige aktiviteter. Ikke-realiserende aktiviteter som faller inn under begrepet omtales som «*finansierende*» aktiviteter. Høyesterett har avgitt flere dommer der skillet mellom «*realiserende*» og «*finansierende*» aktiviteter har blitt klarlagt. Her er igjen Bodø/Glimt-dommen et illustrerende eksempel. I dommen slo Høyesterett fast at salg av supporterutstyr ikke skulle anses for å være «*økonomisk virksomhet*» som følge av at aktiviteten sto i naturlig sammenheng med både klubben og paraplyorganisasjonen, Norges Fotballforbund (NFF), sitt formål gjennom blant annet «... *den solidaritet og begeistring som gjerne følger med tilhørigheten til et bestemt lag...*». Den naturlige tilknytningen til NFF sitt ideelle formål ble tungtveiende i saken, og Høyesterett slo fast at slik omsetning ville være av *realiserende art*.

I Høyesteretts vurdering fremkommer det tydelig at hensynet til klubbtilhørighet var avgjørende for utfallet av Bodø/glimt-dommen. Dette antyder videre at dersom klubben i stedet hadde bedrevet salg av mer generisk treningstøy til hverdagsbruk så ville omsetningen bli regnet som «*økonomisk virksomhet*», og følgelig medføre skatteplikt. Saken illustrerer hvordan sonderingen mellom «*realisering*» og «*finansiering*» av et formål er avgjørende for om en aktivitet skal anses å være «*økonomisk virksomhet*». Den belyser også hvordan nyanseforskjeller kan være avgjørende for utfallet, og følgelig hvorfor dette er vanskelige vurderinger.

For å illustrere forskjellene mellom virksomhetsbegrepet jf. § 5-1 og «*økonomisk virksomhet*» jf. § 2-32 andre ledd er det nyttig med et eksempel. En studentorganisasjon leier ut sine studentlokaler til en sommerleir for konfirmanter. Som følge av at konfirmantopplæring ikke har noen naturlig knytning til samskipnadens studentorienterte formål så kan det uten vansker konkluderes med at aktiviteten ikke vil «*realisere*» studentorganisasjonens formål. Følgelig vil inntektene fra denne aktiviteten være en «*finansiering*» av samskipnadens

formål, hvilket regnes for å være skattepliktig økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd. For en organisasjon som ikke er skattefri etter § 2-32 første ledd kan omfanget av utleien imidlertid være av en slik karakter at den ikke oppfyller kravene til å være «*virksomhet*» etter sktl. § 5-1 jf. § 5-30. I så tilfelle vil inntekter fra utleien beskattes som kapitalinntekt etter § 5-1 jf. § 5-20. Som et eksempel på det motsatte kan det tenkes at et større bedehus leier ut sine kontorlokaler til ansatte i Den norske kirke. Dersom utleievirksomheten er av et betydelig omfang og egnet til å gå med overskudd vil omsetningen regnes som virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1 jf. § 5-30. For bedehuset, som det antas er en skattefri organisasjon etter sktl. § 2-32 første ledd, vil inntekten fra utleien imidlertid kunne fremgå som en naturlig «*realisasjon*» av deres ideelle formål som følge av at man leier ut kontorene til representanter for den kristne lære. Følgelig vil inntekten fra utleien kjønnnes skattefri da den ikke omfattes av unntaksbestemmelsen for «*økonomisk virksomhet*» i sktl. § 2-32 annet ledd.

Sonderingen mellom realiserende og finansierende økonomisk aktivitet kan være utfordrende, og krever innsikt og kompetanse som til dels går utover hva som kan forventes av styret i små organisasjoner. Vurderingen av mulig skatteplikt etter sktl. § 2-32 annet ledd er heldigvis en todelt vurderingsprosess, som følge av beløpstersklene i leddets andre og tredje punktum. For subjekt som er skattefrie etter § 2-32 første ledd er det først når omsetningen fra «*økonomisk virksomhet*» passerer kr. 70 000 / kr. 140 000 at et eventuelt resultat vil være skattepliktig. Å vurdere hvorvidt en aktivitet skal regnes for å være «*økonomisk virksomhet*» i lovens forstand blir dermed unødvendig dersom omsetningen er av ubetydelig omfang. Alle organisasjoner som er skattefrie etter første ledd er fritatt for omsetning oppad begrenset til kr. 70 000. For subjekter som klassifiseres som veldedige eller allmennyttige organisasjoner er grensen økt til kr. 140 000. Flertallet av subjektene som er skattefrie etter første ledd vil også oppfylle vilkåret om å være veldedig eller allmennyttig. Det sentrale vilkåret for å regnes som veldedig eller allmennyttig er om en er til nytte for en viss bredde av befolkningen. Eksempler på organisasjoner som ikke anses for å ha den nødvendige bredden er nærings-, arbeider- og yrkesorganisasjoner, politiske parti og studentorganisasjoner.²³

²³Ot. prp. nr. 1 (1997-98)

3.3 Når skattefritak ikke lønner seg

Umiddelbart virker skattefrihet etter sktl. § 2-32 som en idealsituasjon hvor subjektets overskudd i sin helhet kan forvaltes i tråd med det ikke-erhvervsmessige formålet. På grunn av skattelovens symmetriprinsipp kan det imidlertid være tilfeller der et skattesubjekt vil være tjent med å ikke påberope seg skattefrihet etter sktl. § 2-32 første ledd, selv om vilkårene for øvrig er tilstede. Symmetriprinsippet i skatteloven innebærer at for skattefrie inntekter innrømmes heller ikke fradrag for tap. For subjekt som er skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd vil det innebære at det kun er tap fra «*økonomisk virksomhet*» jf. annet ledd som er fradragsberettiget.

Det er i situasjoner hvor et subjekt uten «*erwerb til formål*» har en tapsbringende hovedaktivitet, men en lønnsom underaktivitet, at det kan være lønnsomt å ikke påberope seg skattefrihet etter første ledd. En liten menighet med et ikke-erhvervsmessig formål kan tenkes å drive en bokhandel med salg av kristen litteratur som hovedaktivitet. Den kristne litteraturen selges til under kostpris med formål om å spre det kristne budskap, og er således en tapsbringende aktivitet. I bokhandelen selges også skjønnlitteratur uten tilknytning til det ikke-erhvervsmessige formålet som derav må regnes som økonomisk virksomhet. Om menigheten påberoper seg skattefrihet etter § 2-32 første ledd vil ikke tapet fra salget av kristen litteratur være fradragsberettiget. Resultatet fra salg av skjønnlitteratur vil imidlertid være skattepliktig som økonomisk virksomhet jf. § 2-32 annet ledd. Ved å ikke påberope seg skattefrihet, men heller være underlagt de allminnelige reglene om beskatning, vil menigheten kunne benytte underskuddet fra hovedaktiviteten mot overskuddet fra den ervervsmessige sidevirksomheten, og derav redusere sin samlede skattebelastning.

4 Dommer

4.1 Veritas I

Den første Veritas dom ble avgitt av norsk Høyesterett i 1955, og er til den dag i dag svært aktuell i en rekke spørsmål vedrørende skatteplikt for allmennyttige organisasjoner.²⁴ Sakens kjerne dreide seg om et skattefritaksspørsmål reist av Det Norske Veritas (DNV), som hevdet seg fritatt skatteplikt som allmennyttig organisasjon etter Byskatteloven § 21 k, 1. ledd (Nå Skatteloven § 2-32 første ledd). Oslo kommune var motstridende part i denne saken, og mente at DNV var skattepliktige for sin inntekt etter Byskatteloven § 10 b (Nå Skatteloven § 2-2, 1. ledd). Høyesterett konkluderte i sin domsavsigelse at DNV ikke var skattepliktige etter lovens ordlyd, og det er særlig vurderingen av hvorvidt institusjonen hadde «*erverv til formål*» som har sørget for at denne rettsavgiselsen fremgår like aktuell i dag som den gjorde for nærmere 70 år siden. Sakspartenes argumentasjon, samt høyesterett sine innsigelser vil presenteres i det følgende.

Det Norske Veritas er en stiftelse som arbeider med klassifisering og besiktigelse av skip, altså utøver stiftelsen autorisasjonstjenester innen skipsfart og liknende næring. Deres formål ved domsavsigelse i Veritas I var «*å tilveiebringe en pålitelig og ensartet klassifikasjon av skip, å virke for sikkerhet til sjøs og å fremme rasjonell sjøforsikring*». For å realisere sitt formål arbeidet DNV blant annet med å publisere og konkretisere regler for bygging og klassifisering av skip og sjøfartsmaskineri. Videre førte institusjonen tilsyn ved bygging av skip og sjøfartsmaskineri. Deler av institusjonens arbeid på det aktuelle tidspunkt var overdratt fra den norske stat, og handlet om å utføre besiktigelser av norske skip i utenlandske havner. Av denne grunn ble DNV sine takster ansett for å være av et omfang tilsvarende offentlige satser.

For å få dekket sine driftsutgifter for aktiviteter i inn- og utland var det nødvendig for DNV å kreve salær for besiktigelser og sertifisering. Videre mottok institusjonen en viss inntekt fra salg av institusjonens egne publikasjoner, samt via kontingent fra sine medlemmer. Salærtarifffene som institusjonen førte var i stor grad like fra år til år, foruten små endringer som følge av korreksjon for generell inflasjon og markedseffekter. Skipsfart og rederidrift

²⁴Rt. 1955 s. 175

er imidlertid næringer som ofte vil være svært påvirket av ulike konjunkturførhold, og dette vil i kombinasjon med en relativt fast salærtariff medføre at DNV vil oppleve både år med underskudd og overskudd. For å opparbeide nødvendig driftskreditt slik at man kunne dekke konjunkturrelaterte underskudd ble det ved hjelp av medlemskontingenter, samt besparelser i overskuddsår, opprettet et internt reguleringsfond.

I førkrigsårene og gjennom den andre verdenskrig gikk DNV med store underskudd. Det overnevnte reguleringsfondet ble i sin helhet brukt opp, og institusjonen ble tvunget til å ta opp store lån for å holde driften gående. I etterkrigsårene, med den økende optimismen som kom med krigens slutt, ble imidlertid underskuddene snudd til betydelige overskudd. Dette medførte at DNV kunne nedbetale sine lån og på nytt bygge opp sikringsreserver for å møte svake driftsår. Institusjonen betalte ikke ut utbytte, og eventuelle midler de besatt ville tilfalle formålet dersom institusjonen skulle opphøre.

DNV sin skatteplikt virket frem mot Veritas I dommen å være avklart, særlig sett i lys av at institusjonen aldri før hadde måttet svare skatt av resultatet. I 1951 ble det imidlertid reist spørsmål fra Oslo ligningsvesen angående hvorvidt DNV sitt skattefritak var korrekt praksis. Spørsmålet ble reist som følge av at Lloyds Register of Shipping, et engelsk klassifikasjonsbyrå, hadde måttet svare skatt av sine inntekter i Norge siden tidlig på 1920-tallet. DNV protesterte på Oslo ligningsvesen sin avgjørelse, men overligningsnemnden fastholdt sin holdning til det aktuelle spørsmålet og mente at DNV måtte svare skatt av sine inntekter. Nemnden sin argumentasjon ble bygget på at de mente DNV måtte sies å ha «*erverv til formål*», og subsidiært at institusjonen i det minste måtte være skattepliktige etter daværende Byskattelov § 21 k, 2. ledd, fordi den driver «*økonomisk virksomhet*».

Høyesterett presiserte i sin domsavsigelse i 1955 at DNV sine inntekter i sin helhet var tilment å dekke institusjonens utgifter. Videre ble det henført at det ideelle scenario for institusjonen ville være at inntekter og utgifter balanserte hverandre perfekt, men at sannsynligheten for at dette scenariet skulle finne sted kunne utelukkes som følge av de konjunkturførholdene man står overfor innen skipsfarten. Denne argumentasjonen ble ytterligere styrket ved at DNV kunne vise til betraktelige underskudd i nedgangsperioder, og i motsatt tilfelle rapportere solide overskudd. Retten la i tillegg vekt på at det opparbeidede sikringsfondet som DNV hadde i sin besittelse ikke kunne synes å ha

noe annet formål enn å sikre institusjonen i nedgangsperioder, slik at de ikke skulle bli tvunget til å øke sine salærer eller begå oppsigelser. Med utgangspunkt i overnevnte vurderinger var Høyesterett tydelige i sin sak, og konkluderte at DNV aldri kunne sies å ha hatt *«erverv til formål»*.

På tross av en entydig konklusjon der Høyesterett mente at DNV ikke hadde *«erverv til formål»* i sin interne organisasjon, var ikke saken avgjort. Det måtte videre vurderes hvorvidt DNV, på tross av at de ikke hadde erverv til formål, allikevel kunne sies å tjene som et hjelpeorgan for ulike næringsinteresser som hadde erverv til formål. Dersom DNV ble ansett som et hjelpeorgan for slike næringsinteresser ville dette tale for skatteplikt som følge av at de opptrådte som et instrument for disse organisasjonene sitt inntektserv. Dette ville i så fall havne i strid med bestemmelsen i sktl. § 2-32 første ledd, ettersom ervervsbegrepet i bestemmelsen også omfatter sekundære subjekters inntektserv.

I utgangspunktet ble DNV opprettet som et hjelpeorgan for å fremme og sikre norsk skipsfart i vekstperioden næringen opplevde mot slutten av 1800-tallet. I denne perioden var det altså flere momenter som talte for at institusjonens tjenester var konkurransefremmende for norske interesser, og at selskapets inntekter av denne grunn skulle kjennes skattepliktige. Utover 1900-tallet ble det imidlertid viktigere for den norske stat å ha god kontroll over den norske skipsfartsnæringen, som nå var blitt svært omfattende. På samme tid var det essensielt å få god kontroll over sikkerheten i norske farvann. Som følge av den store endringen som næringen hadde vært gjennom ble det nå klart at DNV sitt hovedvirke ikke lenger var å fremme norske næringsinteresser innen skipsfarten, men at deres samfunnsnyttige og allmenntnyttige virksomhet var blitt fullstendig dominerende. Videre ble det ilagt særlig vekt ved det faktum at DNV var å anse som en halvoffentlig institusjon med plikt til objektivitet. Dette talte i all hovedsak for at DNV ikke fungerte som et hjelpeorgan for noen spesielle næringsinteresser, i motsetning til Lloyds Register of Shipping, hvor skipsrederne var betydelig representert i styret.

Sett i lys av all informasjon som forelå i denne saken var Høyesterett enstemmige i sin avgjørelse, og i 1955 ble DNV kjent ikke-skattepliktige for sine inntekter i etterkrigsårene. Særlig tungtveiende ble det faktum at selskapet hadde en plikt til objektivitet for å ivareta den norske stat sine allmenntnyttige interesser i norske farvann, samt at de midler selskapet opparbeidet og hadde til rådighet virket i sin helhet å benyttes for å realisere

institusjonens formål.

4.2 Veritas II

Det Norske Veritas var etter domsavsigelse i Høyesterett i 1955 ansett for å være en allmennyttig institusjon uten «*erverv til formål*», og ble av denne grunn regnet som ikke-skattepliktig etter Byskatteloven § 26, bokstav k, første ledd (nå Skatteloven § 2-32, 1. ledd). Etter en årrekke med utvidet drift ble det reist spørsmål ved om DNV fremdeles oppfylte kravene for å kunne regnes som ikke-skattepliktig i lovens forstand. DNV hadde gjennom årenes løp gjennomgått store strukturelle endringer i sin organisasjon, både som følge av endret strategi og ny tilgjengelig teknologi på deres ekspertiseområder. Satsningen på områder av driften som var av ubetydelig karakter ved Veritas I hadde nå medført at selskapet mottok store inntekter, og det ble reist tvil om hvorvidt inntektene var unntatt skatteplikt da de var av en annen karakter enn de inntekter som ble unntatt skatt ved dommen i 1955. Det ble av Høyesterett henført at det ved vurdering av institusjonens skatteplikt var nødvendig å se et helhetlig bilde av DNV sin drift, og hvorvidt utviklingen i institusjonen hadde medført at de nå hadde «*erverv til formål*», og av denne grunn skulle svare skatt av sine inntekter. Høyesterett konkluderte i 1991 med at DNV skulle anses som skattepliktige, en avgjørelse som en gang for alle gjorde det tydelig at det å være unntatt skatteplikt vil kunne være midlertidig for en organisasjon som opplever endrede driftsforhold. I det følgende vil vurderingene fra Høyesterett vedrørende Veritas II presenteres.²⁵

Det spørsmålet som Høyesterett søkte å besvare i denne saken var hvorvidt endringene i DNV sin virksomhet i årene etter Veritas I var av en slik betydning at man ikke lenger kunne si at institusjonen ikke hadde «*erverv til formål*». I utgangspunktet mente Høyesterett at de endringer som hadde funnet sted i institusjonens indre oppbygning ikke gjorde at institusjonen sto i noen annen stilling enn den gjorde ved Veritas I. Det spilte heller ingen rolle at DNV hadde endret sin organisasjonsform fra en forening til en stiftelse. I januar 1979 hadde imidlertid DNV gjort en betydelig endring i sin formålsbestemmelse, og denne endringen vektlagt av Høyesterett for å besvare sakens spørsmål. Endringen i institusjonens formålsbestemmelse medførte at DNV i vesentlig større utstrekning enn

²⁵Rt. 1991 s. 705 226-91

tidligere hadde mulighet til å utøve annen virksomhet enn klassifikasjonstjenester. Den nye formålsbestemmelsen ila begrensninger for hvilke aktiviteter som kunne utføres, men begrensningene ble først og fremst aktuelle dersom det var fare for at institusjonens integritet kunne svekkes. Videre var det slik at DNV i årene frem mot 1980 hadde endret sitt aktivitetsfokus betraktelig, hvilket skulle vise seg å være av stor betydning for saksspørsmålet. Der DNV sin kjernevirksomhet sto for størsteparten av institusjonen sine inntekter i årene forut for Veritas I, så hadde omstruktureringen i DNV medført at kjernevirksomheten i 1981 bare sto for omlag 43 prosent av totale inntekter. I tillegg ble det vektlagt at disse kjerneaktivitetene nå fremgikk å være av mindre halvoffentlig karakter enn tidligere, særlig fordi flere av oppdragene og tilhørende satser for oppdragsutførelse ble forhandlet med kunder i forkant av gjennomførelse, og dermed kunne vise seg å være mer lønnsomme enn om selskapet hadde brukt offentlige satser.

Det ble ansett som en klar strategi fra DNV sin side å endre selskapets drift i favør av mer lønnsomme oppgaver, særlig tatt i betraktning at skipsnæringen var inne i en krise i årene rundt 1980, hvilket medførte at DNV mottok svake inntekter fra klassifiseringsvirksomheten. På tross av problemene i næringen ble det lagt opp til en stabsøkning på omlag 18 prosent i stiftelsen, hvilket la ytterligere vekt til det faktum at virksomheten var inne i en betydelig endring. Høyesterett anså det som lite tvilsomt at DNV, med rot i det overnevnte, nå befant seg i en situasjon der de var i konkurranse med andre selskaper. Konkurransesituasjonen, samt at institusjonen tydelig hadde endret sine fokusområder, gav klare indikasjoner på at DNV sin drift nå var av en svært annerledes karakter enn den var ved Veritas I. Det fremgikk som helt klart av Høyesterett sine vurderinger at DNV nå måtte sies å ha *«ervervu til formål»*, og de ble av den grunn kjent skattepliktig for sitt resultat i årene fra og med 1981.

4.3 Bodø/Glimt

I 1993 nådde Bodø's fotballstolthet, Bodø/Glimt, cupfinalen i fotball på Ullevål i Oslo. Dette skapte stort engasjement blant klubbens supportere, som i tur medførte en betraktelig omsetning av såkalte *«cuppakker»*. Disse pakkene inneholdt ulikt supporterutstyr, slik som drakter, flagg og skjerf, og ble solgt sammen med billett til cupfinalen. I klubbens selvangivelse for regnskapsåret 1993 oppgav Bodø/Glimt skattbare driftsinntekter i

størrelsesorden NOK 2 500 000, der inntektenene i all hovedsak refererte seg til salg av supporterutstyr. Videre ble det anmodet fra klubbens hold om skattefritak for tilnærmet hele den skattbare driftsinntekten. Saken ble tatt hele veien til norsk Høyesterett, og spørsmålet som var oppe for vurdering var hvorvidt disse inntektene skulle anses som en finansiering- eller en realisering av klubbens formål. Høyesterett konkluderte i 1997 med at det var mest nærliggende at inntektene var av realiserende art, og derfor oppfylte kravet for skattefritak. Dommen ble av mange sakkyndige ansett for å være svært liberal, og har av denne grunn ilagt ytterligere problematikk i vurderingen av hvorvidt en inntekt er fritatt skatteplikt eller ikke. Høyesterett sine vurderinger i Bodø/Glimt-dommen er svært aktuelle for en rekke tilsvarende saker den dag i dag, og vil av denne grunn presenteres i det følgende.²⁶

I utgangspunktet hersket det ingen tvil om at Bodø/Glimt var omfattet av skattefritaksregelen i nåværende Skattelov § 2-32, som følge av at de med sikkerhet kunne betegnes som en ideell idrettsorganisasjon uten erverv til formål. Som tidligere nevnt eksisterer det imidlertid et unntak som medfører skatteplikt for inntekter som har oppstått som følge av «*økonomisk virksomhet*». Det aktuelle spørsmålet i saken ble av denne grunn hvorvidt de inntekter Bodø/Glimt hadde vunnet som følge av salg av supporterutstyr i 1993 kunne betegnes som økonomisk virksomhet i henhold til norsk lov. Høyesterett la frem at ideelle organisasjoner etter norsk praksis, både retts- og ligningspraksis, kan bedrive relativt mangeartet økonomisk virksomhet før det går utover skattefritaket i sktl. § 2-32. Vurderingen som må finne sted er hvorvidt den økonomiske virksomheten tar sikte på å finansiere- eller realisere organisasjonens formål. Dersom inntektene kan anses å bidra til og realisere organisasjonens formål, eller er en integrert del av dens ideelle virksomhet, vil inntektene være skattefrie. I motsatt tilfelle vil inntektene medføre skatteplikt.

Tradisjonelt var inntekter knyttet til idrettsarrangement, slik som billettsalg, salg av mat og drikke, samt sponsorinntekter og inntekter fra TV-overføringer ansett som skattefrie, noe Høyesterett ila særlig vekt ved sin domsavsigelse i Bodø/Glimt-dommen. Dette er inntekter som står i nær sammenheng med arrangørens formål, enten det skulle gjelde en profesjonell fotballklubb eller arrangørene av Birkebeinerrennet. Den betydelige omsetningsøkningen

²⁶Rt. 1997 s. 1602 436-97 1.nr. 60/1997

som Bodø/Glimt opplevde i 1993 kunne settes i klar sammenheng med at klubben hadde oppnådd svært gode sportslige resultater, og Høyesterett anså det som klart at disse inntektene ikke skulle anses å være økonomisk virksomhet. Det vurderingsmomentet som ble vektet tyngst var det faktum at Bodø/Glimt, som et medlem i Norges Fotballforbund (NFF), ville være dekket av NFF sine vedtekter. Her finner man blant annet at medlemmene skal bidra til *«å engasjere et bredt publikum gjennom de opplevelser som er knyttet til fotballspillet, opplevelser som aksentueres gjennom den solidaritet og begeistring som gjerne følger med tilhørigheten til et bestemt lag og som også er av betydning for prestasjonene på banen»*. I sammenheng med NFF sine vedtekter ble det ansett som engasjerende å kunne ikle seg sitt lags farger for å vise tilhørighet og støtte til lagets representanter på banen. Av lovens ordlyd kunne man av denne grunn med klarhet si at de inntekter som var knyttet til draktsalget i 1993 måtte sees som en realisering av organisasjonens formål. Av den grunn ble inntektene vurdert som ikke-skattepliktige. Videre ble det tillagt noe vekt til det faktum at inntektene fra draktsalg i cupfinaleåret var nærmere åtte ganger høyere enn i et vanlig år, hvilket igjen gjorde det klart at klubbens prestasjoner økte supporterernes behov for å vise tilhørighet til klubben sin.

Som nevnt innledningsvis har denne dommen i ettertid blitt ansett som nokså liberal, og flere jurister mener den ankende part sin argumentasjon burde ha blitt ilagt mer vekt enn den i realiteten ble.²⁷ Det viktigste argumentet fra den ankende part var at det utstyret som var blitt solgt, slik som treningstøy med klubbens logo, uten forbehold ville kunne tjene til alminnelig bruk i dagliglivet. Dette medfører videre at Bodø/Glimt sitt salg vil havne i konkurranse med ordinær skattepliktig virksomhet. Høyesterett så seg enige i argumentasjonen, men anså det som avgjørende at produktene var designet for bruk på klubbens arrangementer. Denne vektingen åpnet for et nytt gråsonetilfelle i vurderingen av hvorvidt en organisasjon bedriver økonomisk virksomhet. Det kan videre anføres at Høyesterett sine vurderinger på tidspunktet for domsavsigelse, altså 1997, ikke lenger er aktuelle på samme måte som den var da. På tidspunktet for denne oppgaven har klubbplagg, slik som fotballdrakter, blitt mote. Dette aspektet gjør at man kan så tvil om hvorvidt omsetning fra draktsalg vil være formålstjenlig på samme måte som det ble argumentert for ved domsavsigelse i Bodø/Glimt-dommen. Eksempler på klubbantrekk og deres inntog i moteverden er både New York Yankee capsen, samt klubbene Paris

²⁷Stoveland, Note 111

Saint-Germain FC (PSG) og Los Angeles Lakers sine kleskolleksjoner i samarbeid med Nike. På mer hjemlige trakter har bruk av fotballdrakter for mange blitt et like stort symbol på tilhørighet til en by eller en bydel, som til selve klubben. Om dette var tilfellet ved domsavsigelse i Bodø/Glimt-dommen fremkommer ikke klart, men det reiser imidlertid et viktig spørsmål innen skatteretten; Ville man ha landet på samme konklusjon i Bodø/Glimt-dommen i dag?

5 Vurderingsmomenter

Domstolenes beslutning i saker om helt eller delvis skattefritak etter skatteloven § 2-32 beror på en konkret helhetsvurdering av de faktiske forhold. I kapittel 2 og 3 ble innholdet i skatteloven § 2-32 første og annet ledd presentert, men hvordan de faktiske forholdene etter praksis har blitt vurdert ble i liten grad belyst. Hensikten med dette kapitlet er å redegjøre for hvilke vurderingsmomenter som etter retts- og forvaltningspraksis benyttes når skatterettslig stilling etter sktl. § 2-32 første og annet ledd skal avgjøres.

5.1 Paragraf 2-32 første ledd

Det sentrale vilkåret for skattefrihet etter § 2-32 første ledd er at subjektet ikke har *«ervert til formål»*. For å vurdere om subjektet har ervert til formål er det spesielt tre hovedmomenter som har blitt vektlagt: (1) det vedtektsbestemte formål, (2) den faktiske virksomhet som utøves og (3) institusjonens oppbygning. I tillegg til hovedmomentene kan en rekke støttemomenter inngå i vurderingen. Støttemomentene står seg imidlertid dårlig på selvstendig grunnlag, og bør derfor anses for å være subsidiære tolkningsmomenter.

5.1.1 Det vedtektsbestemte formål

Det første hovedmomentet som vektlegges når et subjekts skatterettslige stilling etter sktl. § 2-32 første ledd skal vurderes er *«det vedtektsbestemte formål»*. Vedtektsbegrepet er ikke definert i skatteloven, men forstås normalt som skattesubjektets sett med interne lover og regler. Den overordnede hensikten med vurderingsmomentet er å skaffe til veie informasjon som kan styrke eller svekke en påstand om ikke-ervertmessig formål. Det avgjørende for vurderingen av hva som er det vedtektsbestemte formål er hvilket formål vedtektene samlet sett gir uttrykk for. Enkeltstående bestemmelser i vedtektene er derfor ikke nødvendigvis avgjørende.

5.1.1.1 Lovpålagte vedtektsbestemmelser

Innholdet i et subjekts vedtekter reguleres ikke av skatteloven, men særlovgivningen til de ulike organisasjonsformene. I aksje- og allmennaksjeselskap stilles det blant annet krav til at selskapets *virksomhet* må vedtektsfestes jf. asl./asal. § 2-2. Samme paragraf annet ledd

i begge lover krever i tillegg at selskaper som «*ikke har til hensikt å skaffe aksjeeierne økonomisk utbytte*» må vedtektsfeste anvendelse av overskudd og formue ved oppløsning. I stiftelsesloven stilles det krav til at stiftelsens *formål* må vedtektsfestes jf. stiftl. § 10. Foreningers rettsforhold er som tidligere nevnt ikke lovregulert, og er derfor ikke pålagt vedtekter. Vurderingsmomentet gjør seg derfor gjeldende først og fremst for stiftelser og aksje/allmennaksjeselskap.

Det naturlige startpunkt for å fastsette *det vedtektsbestemte formål* vil være den lovpålagte bestemmelsen i vedtektene om henholdsvis selskapets virksomhet og stiftelsens formål. Den initielle vurderingen er som oftest enklere for stiftelser ettersom det er nettopp formålet som må angis i vedtektene. Slik var tilfellet i Veritas I, hvor Høyesterett i det alt vesentlige aksepterte at Veritas' vedtektsbestemte formål var i tråd med formålsparagrafen som lød:

«Det norske Veritas' formål er å tilveiebringe en pålitelig og ensartet klassifikasjon av skip, å virke for sikkerhet til sjøs og fremme rasjonell sjøforsikring.»

5.1.1.2 Andre kilder

Vedtektene inneholder ofte generelle beskrivelser og «*store ord*» for å angi formålet/virksomheten, slik at den initielle vurderingen ikke fører frem. I slike tilfeller må det foretas en presiserende fortolkning. I den presiserende fortolkningen støtter domstolene seg på innholdet i andre deler av vedtektene, og også informasjon fra andre kilder.

Blant de øvrige vedtektene som trekkes inn i vurderingen er det spesielt de som omhandler utbytte som kan være av interesse. Det er kun selskap og innretninger «*uten erverv til formål*» som kan kjennes skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd, og vedtekter som åpner for utdeling av utbytte vil være et tungtveiende argument for at subjektet har et ervervsmessig formål. I Utv. 2007 s. 1465 (Sintef) ble også det faktum at vedtektene språklig sett ikke utelukket utbytte vektlagt som et moment i retning av at gruppen hadde erverv til formål.

«Lagmannsretten konstaterer at det verken i formålsbestemmelsen eller i oppløsningsbestemmelsen er noe som direkte utelukker at stiftelsen kan ha erverv til formål eller at midlene ved oppløsning kan tilfalle selskaper eller institusjoner som har erverv til formål» (s. 1472)

Når det gjelder informasjon fra andre kilder enn vedtektene oppstiller ikke rettspraksis noen klare rammer for hvilke kilder som kan benyttes. Det må imidlertid presiseres at informasjon fra øvrige kilder kun benyttes til å fortolke en eksisterende vedtekt, og kan

således ikke benyttes til å fastslå subjektets formål på selvstendig grunnlag. Tolkningen av det vedtektsbestemte formål må forstås som en snevrere tolkning enn den generelle formålsvurderingen. I Rt. 1991 s. 705 (Veritas II) ble blant annet Veritas' planer for perioden 1979-83 som beskrevet i *125-års jubileumsbok for Veritas* benyttet til støtte for Høyesteretts fortolkning.²⁸

Det er ikke uvanlig at skattesaker først blir avgjort flere år etter ligningsåret saken gjelder, og i flere tilfeller har skattesubjektene endret sine vedtekter i perioden mellom ligningsåret og når saken har blitt rettskraftig avgjort. Den klare hovedregel er at det er vedtektene som forelå i det aktuelle ligningsår som skal være rammen for vurderingen. Det følger imidlertid av praksis at senere endringer i vedtektene kan vektlegges dersom endringene er med på å kaste lys over subjektets formål i det inntektsåret som vurderes.²⁹

5.1.2 Den faktiske virksomhet

Det andre hovedmomentet som vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er «*den faktiske virksomhet*», det vil si hvilke aktiviteter subjektet faktisk har utøvd det aktuelle ligningsåret. I seg selv er ikke arten av virksomhet avgjørende ettersom sktl. § 2-32 første ledd ikke begrenser hvilke former for virksomhet som kan utøves, såfremt vilkåret om «*ikke erverv til formål*» er oppfylt.

Vurderingen av den faktiske virksomhet står i naturlig sammenheng med forrige vurderingsmoment, det vedtektsbestemte formål. Når den faktiske virksomhet samsvarer med det formål som er utledet fra subjektets vedtekter vil den faktiske virksomhet være et subsidiært tolkningsmoment til støtte for de slutninger som er trukket fra subjektets vedtekter. I motsatt tilfelle, når den faktiske virksomhet avviker fra det vedtektsbestemte formål, har man to momenter som trekker i ulik retning. I slike tilfeller er det naturlig å vekte den faktiske virksomhet tyngst, jf. eks. Utv. 2007 s. 1464 (Sintef)

«Vedtektene vil ha betydning for vurderingen, men det må være den faktiske virksomhet som utøves som til slutt blir avgjørende.»

²⁸Se også Rt. 1982 s. 419 (Isberg) på s. 494 og Utv. 2007 s. 1465 (Sintef) på s. 1474 hvor domstolene har benyttet informasjon fra øvrige kilder i sin fortolkning

²⁹Skatteetaten (2021) s. 1155

5.1.2.1 Betydningen av overskudd

Et naturlig startpunkt når den faktiske virksomheten skal vurderes er å vurdere subjektets historiske økonomiske resultater. Siden subjekter først blir skattepliktig når de har et skattemessig overskudd, er det på det rene at overskudd i seg selv ikke bryter med vilkåret om ikke-erhvervsmessig formål. I motsatt tilfelle ville hele bestemmelsen vært overflødig. Når den første Veritas-dommen ble behandlet hadde stiftelsen de siste årene hatt til dels betydelige overskudd. Til dette uttalte Høyesterett;

«Det ideelle for institusjonen ville være om utgifter og inntekter balanserte noenlunde til enhver tid. Men dette er selvsagt utelukket, særlig når det gjelder en institusjon som arbeider på et så konjunkturbestemt område som skipsfarten.»

I Veritas' tilfelle ble det akseptert at institusjonen gikk med overskudd, selv over en lengre tidsperiode, uten at dette måtte bety at Veritas hadde erverv til formål slik ankende part, Oslo kommune, på sin side anførte. Veritas' overskudd ble i all hovedsak plassert i et «drifts- og reguleringsfond», og forutsetningen som ble lagt til grunn var at et slikt fond ville sikre at Veritas kunne opprettholde sine aktiviteter i nedgangsperioder. Høyesterett uttalte at overskuddet ikke hadde;

«annet formål enn å sikre nødvendig driftskreditt og dekke driftsunderskudd uten å måtte gå til forhøyelse av salær og avgifter i underskuddsperioder»

Høyesterett tok ikke stilling til hvor stort overskudd som kan tillates før det bryter med vilkåret om «ikke erverv til formål». Å fastsette en klar grense synes uansett vanskelig med tanke på den heterogene gruppen av subjekter som omfattes av bestemmelsen, slik at vurderingen må bero på om subjektets overskudd går utover det som er nødvendig for å sikre en «forsvarlig drift». At den oppsparte kapitalen på et tidspunkt faktisk benyttes til å realisere formålet er en forutsetning som uansett må legges til grunn.

5.1.2.2 De vesentligste aktiviteter

Det er ikke uvanlig at enkelte av de aktiviteter som gjennomføres i en organisasjon kan regnes for å ha et ikke ervervsmessig formål, mens en annen del synes å ha et klart ervervsmessig formål. Aktiviteter med ervervsmessig preg vil vanligvis falle inn under begrepet «økonomisk virksomhet» i § 2-32 andre ledd, og vil derav uansett være skattepliktig. Spørsmålet i relasjon til første ledd er imidlertid hvordan fordelingen av ulike aktivitetstyper får betydning når det skal avgjøres om subjektet som helhet har

«*ervert til formål*», eller ikke.

Spørsmålet sto sentralt i begge Veritas-dommene, og Høyesteretts uttalelse i Rt. 1991 s. 705 (Veritas II) illustrerer kjernen i vurderingen:³⁰

Mens «den alt overveiende del» av Veritas' inntekter i 1950 fulgte av «selve realisasjonen av det ikke ervervsmessige, allmennyttige formål», utgjorde denne delen av virksomheten i 1981 ikke mer enn 43 prosent av omsetningen.

Der retten i første Veritas-dom kom til at Veritas' kjerneaktiviteter var av ikke-ervertsmessig formål kom retten til motsatt slutning når Veritas' skatterettslige stilling ble vurdert for andre gang. Uttalelsen viser også at retten angir fordelingen av ervertsmessig og ikke-ervertsmessig aktivitet mer nøyaktig slik at vurderingen i etterfølgende saker vil forenkles.

5.1.2.3 Subjektets allmennyttige karakter

Skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd betegnes som en vernebestemmelse for allmennyttige aktiviteter, til tross for at begrepet *allmennyttig* ikke brukes i bestemmelsen, eller at fritaket er begrenset til å gjelde slike aktiviteter. Rettspraksis viser likevel at et skattesubjekts allmennyttige karakter har blitt trukket frem i flere saker, jf. blant annet Rt. 1955 s. 175 (Veritas I) og Rt. 2003 s. 861 (NKS II). At et skattesubjekt driver allmennyttig virksomhet er på selvstendig grunnlag ikke tilstrekkelig til å oppfylle vilkårene for skattefrihet etter første ledd.³¹ Det har etter rettspraksis derimot vært et moment som trekker i retning av at skattesubjektet ikke har «*ervert til formål*».

Begrepet *allmennyttig* må i denne sammenheng forstås som at aktivitetene som bedrives har samfunnsmessig nytteverdi. Om Veritas' stilling som en allmennyttig aktør uttalte Høyesterett følgende i den første Veritas-dommen:

«Den er blitt en halvoffentlig institusjon med plikt til objektivitet og til først og fremst å ivareta de allmennyttige interesser uten hensyn til om den derved måtte komme til å opptre i strid med enkelte medlemmers særinteresser. Sikkerheten til sjøs er blitt et samfunnsanliggende og Det norske Veritas er blitt et samfunnsorgan.»

Hvorvidt en aktivitet kan regnes for å være allmennyttig slik begrepet brukes i denne sammenhengen vil være en skjønsmessig vurdering, hvor en må ta hensyn til samfunnets nytteverdi av aktiviteten på vurderingstidspunktet. I dag vil eksempelvis aktiviteter som

³⁰På s. 711 og 712

³¹Se Rt. 2003 s. 861 (NKS II) premiss 26

fremmer trafikksikkerhen på norske veier klart regnes for å være allmenntilgjengelig. Om teknologi gjør trafikksikkerhet til et «*ikke-problem*» i fremtiden vil derimot de samme aktivitetene ikke kunne regnes som allmenntilgjengelig. Aktiviteter slik som veldedig pengeutdeling vil trolig alltid kunne regnes for å ha samfunnsmessig nytteverdi.

5.1.3 Skattesubjektets oppbygning

Hvordan skattesubjektet er organisert er det tredje og siste hovedmoment som inngår i helhetsvurderingen av skatterettslig stilling etter § 2-32 første ledd. Det overordnede formål med momentet er å avklare om det er forhold ved skattesubjektets oppbygning som trekker i den ene eller andre retningen når det gjelder spørsmålet om subjektet har «*erverv til formål*», eller ikke.

5.1.3.1 Særlig om aksjeselskap

Skattesubjektets organisasjonsform er som omtalt i avsnitt 2.3 ikke avgjørende hverken i den ene eller andre retning, såfremt organisasjonsformen regnes som et selvstendig skattesubjekt etter sktl. § 2-2. Etter retts- og forvaltningspraksis synes imidlertid terskelen for å regne aksjeselskap som skattefrie høyere enn for foreninger og stiftelser.

Aksjeselskapet skiller seg klart fra de to øvrige organisasjonsformene omtalt i denne oppgaven, foreninger og stiftelser, ettersom selskapet er «*eiet*» og særlovgivingen er skrevet med forutsetning om at den allminnelige hovedregel er nettopp «*erverv til formål*». Et spørsmål er da om valg av organisasjonsformen aksjeselskap har selvstendig betydning i spørsmål om skatterettslig stilling etter § 2-32 første ledd, eller om det som synes som en høyere terskel egentlig er et resultat av at det ved aksjeselskapsformen er flere forhold som må «*bringes i orden*» før vilkårene for skattefrihet er oppfylt.

I Rt. 2003 s. 861 (NKS II) uttalte Høyesterett:

«På den annen side er jeg enig med ankemotparten i at organisasjonsformen ikke er uten betydning ved helhetsvurderingen. Aksjeselskap sikter vanligvis mot overskudd og utdeling av utbytte, og etter aksjeloven § 2-2 annet ledd skal vedtektene i motsatt fall ha bestemmelser om anvendelse av overskudd og formuen ved oppløsning».

Hva det innebærer at organisasjonsformen «*ikke er uten betydning*» utdypes ikke nærmere i dommen. Generelt kan det fastslås at det stilles strenge krav til vedtektene og selskapets virksomhet dersom et aksjeselskap skal regnes skattefritt etter sktl. § 2-32 første ledd.

5.1.3.2 Konsernstrukturer

Det følger klart av Høyesteretts uttalelse i Rt. 1991 s. 705 (Veritas II) at det er den samlede virksomheten som er gjenstand for vurdering. «*Det følger - slik jeg ser det - direkte av lovbestemmelsens ordlyd at vurderingen av om det foreligger skatteplikt etter første ledd, må omfatte institusjonens samlede virksomhet*». I konsern- og konsernlignende strukturer innebærer det at også datterselskaper og underforeningers aktiviteter må inkluderes når det skal vurderes om morssubjektet er et subjekt med eller uten erverv til formål.³²³³

Slik det fremkommer av Rt. 2003 s. 861 (NKS II) skal en i det motsatte tilfellet, ved vurdering av et datterselskaps skatterettslige stilling, ikke ta hensyn til aktiviteter i morforetaket. NKS II-saken omhandlet i korte trekk et aksjeselskap som drev undervisningsvirksomhet og som på et tidspunkt ble kjøpt opp av en skattefri stiftelse. Det var uomtvistet at aksjeselskapet i perioden før oppkjøpet var skattepliktig. Stridens kjerne var om aksjeselskapet fortsatt skulle regnes som skattepliktig når eneaksjonær var en skattefri stiftelse. Til dette uttalte førstevoterende:³⁴

«Aksjeselskap er selvstendige retts- og skattesubjekter. Et selskaps skatterettslige stilling kan ikke avhenge av hvem som til enhver tid eier aksjene i selskapet, eller av den virksomheten eieren for øvrig driver. At NKS Ernst G. Mortensens Stiftelse har et ikke ervervsmessig formål, kan dermed ikke i seg selv tillegges vekt ved vurderingen av datter-datteren Merkantil Institutt AS. Det vil imidlertid forholde seg annerledes hvis et eierskifte også manifesterer seg i forhold til kriterier som er av betydning for den skatterettslige bedømmelse, noe som ikke er tilfelle i vår sak.»

Uttalelsene i henholdsvis Veritas II og NKS II oppstiller en form for hovedregel ved konsernstrukturer. Dersom innretningen har datterselskaper eller underforeninger, skal aktiviteten i disse hensyntas når innretningens oppbygning vurderes. Aktivitet eller skatterettslig stilling i subjekter høyere oppe i organisasjonshierarkiet skal derimot som utgangspunkt ikke vektlegges jf. uttalelsen i NKS II. Førstevoterende i NKS II-dommen presiserer ikke nærmere hvilke kriterier som kan være av betydning for om aktivitet høyere i organisasjonshierarkiet skal vektlegges. I Utv. 2008 s. 1118 som omtales i 5.2.4 ser vi imidlertid et eksempel på at innretningens eiere *kan* ha betydning for den samlede vurderingen.

³²Konsernlignende strukturer sikter til tilfeller hvor en har en holdingstiftelse eller en sammenkjedet foreningsstruktur med likhetstrekk til selskapsrettslige konsernstrukturer.

³³Det er aktivitet i datterselskap og tilknyttede selskap som ikke kan regnes for å være passiv kapitalforvaltning som inngår i vurderingen. Se eks. Rt. 1982 s. 491 (Isberg)

³⁴Premiss 30

5.1.4 Samlet om hovedmomentene

De tre hovedmomentene som presentert i det foregående oppstiller etter rettspraksis rammen for helhetsvurderingen av skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. Selv om regelverket kan synes komplisert og til dels uoversiktlig må det likevel understrekes at helhetsvurderingen ikke behøver å være like omfattende i tilfeller der formålet åpenbart ikke er ervervsmessig. Hjelpeorganisasjoner og pengeutdelende stiftelser som ikke driver økonomisk aktivitet vil normalt alltid kunne regnes skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd.

5.2 Paragraf 2-32 annet ledd

I spørsmål om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-32 annet ledd er det sentrale vilkåret om aktiviteten kan betegnes som «*økonomisk virksomhet*». Til dette spørsmålet oppstiller ikke rettspraksis eller Skatte-ABC samme klare vurderingsmomenter som etter første ledd. Spørsmålet må derfor avgjøres ved å vurdere om en gitt aktivitet faller innenfor eller utenfor det som ligger i begrepet «*økonomisk virksomhet*». Meningsinnholdet i begrepet er allerede diskutert i kapittel 3.2, mens vi i det kommende kapitlet vil se nærmere på noen relevante typetilfeller.

5.2.1 Aktiv vs. passiv kapitalavkastning

Det er kun inntekter fra «*økonomisk virksomhet*» for innretninger som ellers er skattefrie som vil være skattepliktig. Kapitalinntekter er derfor som utgangspunkt skattefrie for en skattefri innretning etter § 2-32 første ledd såfremt ikke kapitalforvaltningen er av et slikt omfang at den faller inn under begrepet «*økonomisk virksomhet*».

Gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i EØS er fritatt for beskatning jf. sktl. § 2-38 for både selskap, stiftelser og foreninger. Tilhørende utbytte beskattes med 3 prosent. Det er derfor normalt kun for kapitalinntekter som skriver seg fra gevinst ved realisasjon av ikke-kvalifiserende aksjer, obligasjoner og rentepapirer en eventuell skatteplikt etter § 2-32 annet ledd får vesentlig betydning. Spørsmålet i denne sammenhengen er i hvilket omfang kapitalforvaltning tillates før terskelen for «*økonomisk virksomhet*» anses passert.

I juridisk teori har det blitt hevdet at grensen for «*økonomisk virksomhet*» kan

trekkes ved skillet mellom aktiv og passiv kapitalforvaltning.³⁵ Heller ikke grensen mellom aktiv og passiv kapitalforvaltning er enkel å trekke opp. Det er avgitt en rekke bindende forhåndsuttalelser på området, der påståtte enkeltpersonforetak ønskes omdannet skattefritt til et aksjeselskap etter sktl. § 11-20.³⁶ I sakene har graden av aktiv kapitalforvaltning blitt vurdert mot virksomhetsbegrepet slik det forstås i sktl. § 5-30 og vurderingene er derfor neppe direkte overførbare. I sakene ser Skattedirektoratet blant annet på størrelsen av porteføljen som forvaltes og antallet transaksjoner som momenter for å vurdere om aktiviteten samsvarer med begrepet virksomhet jf. § 5-30. Skattefrie innretninger etter sktl. § 2-32 første ledd kan imidlertid forvalte store formuesverdier, hvilket antyder at størrelsen på porteføljen neppe kan være avgjørende for å vurdere terskelen til begrepet «*økonomisk virksomhet*». Et høyt antall transaksjoner og engasjement av aktive porteføljeforvaltere vil derimot trekke i retning av at kapitalforvaltningen må anses for å være økonomisk virksomhet jf. § 2-32 annet ledd.

5.2.2 Tilfeldighetsunntagelsen

Når skatteplikt for «*økonomisk virksomhet*» ble innført i kjølvannet av Aalesund Arbeiderforening-dommen i 1927 kom Finanskomiteen med følgende presisering i forarbeidene til endringslov av 3. juni 1927 nr. 3:³⁷

«Det er komiteens forutsetning at uttrykket «driver økonomisk virksomhet» ikke skal ramme enkeltstående, mer tilfeldige foreteelser, så som når en forening leilighetsvis holder basarer, oppvisninger eller lignende tilstelninger, som bringer inn penger.»

En lignende forståelse er lagt til grunn i endringslov 5. desember 1997 hvor Finansdepartementet i forarbeidene uttaler:³⁸

«Således vil sporadiske aktiviteter som loppemarkeder, basarer o.l. ikke anses som skattepliktig økonomisk virksomhet»

Det fremgår klart fra uttalelsene at lovgiver ikke har ønsket å ramme enkeltstående arrangementer i regi av eksempelvis skolekorps eller idrettslag. Når denne formen for aktivitet ikke skal regnes som «*økonomisk virksomhet*» vil eventuelt resultat være skattefritt uavhengig av hvor mye det ble omsatt for. En enkel illustrasjon av grensen

³⁵Folkvord et al. (2018) side 430 flg.

³⁶Se BFU 21/06, BFU 24/06 og BFU 07/06

³⁷Innst. O. XIV 1927 s. 6

³⁸Ot. prp. nr. 1 (1997-98) s. 32

går ved salg av brukttutstyr. Om et idrettslag en til to ganger årlig samler inn utstyr i nærmiljøet og arrangerer et loppemarked vil dette være en aktivitet som havner inn under «tilfeldighetsunntagelsen», og overskuddet fra arrangementet vil være skattefritt uavhengig av hvor mye det ble omsatt for. Om idrettslaget på den annen side driver en permanent brukttbutikk vil dette måtte regnes som «økonomisk virksomhet» og eventuelt overskudd vil være skattepliktig jf. § 2-32 annet ledd.

Tilfeldighetsunntagelsen kan på mange måter forstås som en indirekte presisering av begrepet «økonomisk virksomhet». Tilsvarende som for virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-30 må det stilles et visst krav til varighet og omfang før noe kan regnes for å være «økonomisk virksomhet» jf. § 2-32 annet ledd. Har aktiviteten ikke tilstrekkelig omfang eller varighet vil den havne inn under tilfeldighetsunntagelsen, og ikke regnes som økonomisk virksomhet. Det betyr samtidig at omsetningen ved arrangement som rammes av tilfeldighetsunntagelsen ikke skal innregnes når det vurderes om en innretning har passert beløpsgrensene i § 2-32 andre ledd, andre og tredje punktum. Tilfeldighetsunndragelsen anses å favne bredt etter forvaltningspraksis, spesielt for aktiviteter som er en del av den norske foreningssfæren og som ikke konkurrerer med næringslivet, selv om de er nokså vedvarende.³⁹

5.2.3 Utleie av eiendom

(2): « ... herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk - vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig.»

Tolkes annet ledd første punktum om eiendom bokstavelig, ser bestemmelsen ut til å oppstille en absolutt skatteplikt for utleie av eiendom. Dette gjelder tilsynelatende uavhengig av om utleien kan regnes for passiv kapitalavkastning, er en aktivitet som realiserer formålet, eller kun er av kortvarig karakter som normalt fanges opp av tilfeldighetsunndragelsen.

En slik forståelse kan ikke legges til grunn. Det følger av Skatte-ABCen at leilighetsvis utleie av eiendom til enkeltstående arrangementer, slik som en idrettsforenings utleie av idrettshallen til et messearrangement, ikke vil være skattepliktig som «økonomisk virksomhet».⁴⁰ Som i tidligere benyttet eksempel regnes også en studentorganisasjons

³⁹Folkvord et al. (2018) s. 433

⁴⁰Skatteetaten (2021) på s. 1167

utleie av hybler til studenter som skattefrie inntekter, slik at utleie av eiendom i tilfeller det realiserer et ikke-erhvervsmessig formål heller ikke skal regnes for «*økonomisk virksomhet*».

5.2.4 Særlig om idrett

Det blir av Gjems-Onstad stilt spørsmål ved om utfallet av Bodø/Glimt-dommen er et resultat av en særlig liberal fotballskattejus, eller om vurderingene lar seg overføre til andre skattefrie innretninger etter § 2-32 første ledd.⁴¹ I lys av Finansdepartementets uttalelser i Utv. 2008 s. 1118 kan det se ut til at en liberal praksis ikke bare anvendes ovenfor fotballklubber, men generelt ovenfor idrettsnorge.

I 2008 ble aksjeselskapene som sto bak de tre årlige Birkebeiner-arrangementene vurdert skattepliktig av skattekontoret. Saken fikk bred omtale i media, og ble også drøftet i Stortingets spørretime hvor daværende finansminister Kristin Halvorsen uttalte:

«I dialog med Finansdepartementet foretar Skattedirektoratet nå en fornyet vurdering av spørsmålet om de to aksjeselskaperes overskudd likevel kan gå inn under fritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32. Jeg vil derfor vente til Skattedirektoratet har behandlet saken på nytt før jeg vurderer om det er nødvendig å foreslå endringer som sikrer skattefritak av denne typen virksomhet.»

Med utgangspunkt i uttalelsen synes det hvertfall klart hva det politisk ønskede utfallet av saken skulle være.

Aksjeselskapene bak Birkebeiner-arrangementene var heleid av lokale idrettslag som tok en aktiv arrangørrolle i konkurransene. Selskapene gikk jevnlig med overskudd, som senere tilfløt eierorganisasjonene i form av utbytte. Adgang til utdeling av utbytte er normalt et moment som trekker sterkt i retning av at formålet er ervervsmessig, og følgelig ikke i tråd med § 2-32 første ledd. På den annen side var mottakerne av utbytte i dette tilfellet foreninger som selv var skattefrie etter § 2-32 første ledd og det fremsto som klart at utbytte ville benyttes til å realisere deres ikke-erhvervsmessige formål.

Finansdepartementet la i sin vurdering til grunn at aktiviteten i aksjeselskapene måtte regnes som virksomhet i skattemessig forstand grunnet gjentagende overskudd. De kom samtidig til at også aksjeselskaper med et vedtektsbestemt formål om å fremme idrettsinteresse ville kunne realisere dette formålet gjennom idrettsarrangementer. I Rt. 2003 s. 861 (NKS II), som omtalt i avsnitt 5.1.3.2, uttalte Høyesterett at et selskaps

⁴¹Folkvord et al. (2018) s. 426

skattemessige posisjon ikke kunne avhenge av hvem som eide aksjene. I denne ble imidlertid motsatt standpunkt lagt til grunn av Finansdepartementet som i sitt tilsvarende svar til Skattedirektoratet uttalte:

«Den foreliggende saken representerer en form for samvirkende idrettskonsern, hvor en eller flere ideelle foreninger velger å administrere særlig store (felles) idrettsarrangementer gjennom heleide aksjeselskaper istedenfor gjennom foreningens egen administrasjon. I slike tilfeller er det god grunn til å se på det helhetlige, ideelle idrettspreget, og å legge mindre vekt på utskillingen i egne selskaper.»

I lys av uttalelsene i henholdsvis Bodø/Glimt- og Birkebeiner-saken synes det klart at det gjøres velvillige tilpasninger for organisasjoner som bedriver idrett. Hvorvidt en slik praksis kan legges til grunn generelt for idrettsorganisasjoner, eller om resultatet i de overnevnte sakene skyldes særlige forhold er det derimot vanskelig å fastslå.

6 Diskusjon

Ordet «*dugnad*» er et særnorsk begrep som ikke lett lar seg oversette til andre språk. Hver dag gjennomføres et enormt antall timer ulønnet arbeid i Norge, dette være seg maling av klubbhus, planting i bofellesskapets blomsterbed eller reparasjon av gamle parkbenker i borettslagets paviljong. Med utspring fra den norske dugnadsånden har det gjennom de siste årenes løp etablert seg en dugnadselite, en slags adel, om du vil. Flere norske filantroper, med navn som Olav Thon og Trond Mohn i spissen, har opprettet stiftelser som forvalter og fordeler store summer til ulike ideelle formål på tvers av landet. Mellom 2014 og 2018 økte norske stiftelser sine bidrag til samfunnet fra 4 milliarder til 5,8 milliarder, og i 2019 ble det rapportert at nærmere 1,9 millioner nordmenn var registrert i omlag 9 500 idrettslag- og klubber.^{42 43} Dette er svært gode tall for både Norges Idrettsforbund og Stiftelsesforeningen, men på samme tid viser det at behovet for innsikt i skattereglementet for norske ideelle organisasjoner er aktuelt som aldri før. Med stadig større midler bundet i norske stiftelser og omsatt i norske frivillige- og ideelle organisasjoner er det særlig viktig å sette av tid til å tenke og forsøke å besvare spørsmålet:

Hvilke implikasjoner har skattefritak etter skatteloven § 2-32 for konkurransesituasjonen og fordelingsmekanismene i Norge?

6.1 Konkurransemessige virkninger av skattefritak

Som utdypet i 3.1 ble det i 1927 innført en unntaksbestemmelse til sktl. § 26 k, med samme innhold som nåværende sktl. § 2-32 annet ledd. Formålet med unntaksregelen var å forebygge konkurransevridende effekter mellom skattefrie institusjoner og allminnelige virksomheter, som før unntaksregelen ble innført kunne operere i samme marked på ulike vilkår. Hensynet til rettferdig konkurranse mellom ulike aktører må sies å stå minst like sterkt i dag som for drøyt 90 år siden, et faktum som også ble understreket i forarbeidene til bestemmelsens siste endringslov hvor beløpsgrensene for skattefri omsetning i «*økonomisk*

⁴²Mauren (2020)

⁴³Norges Idrettsforbund (2021)

virksomhet» ble hevet til kr. 140 000 for veldedige og allmennyttige organisasjoner.

Isolert sett vil det at en skattefri innretning kan drive «*økonomisk virksomhet*» skattefritt, oppad begrenset til kr. 70 000 / kr. 140 000, ikke ha en stor konkurransevidende effekt til ulempe for etablert næringsliv. Hensyntas derimot det store antallet skattefrie organisasjoner og den innskrenkende tolkningen av begrepet som gjør at mange aktiviteter ikke regnes som «*økonomisk virksomhet*», kan det stilles spørsmål ved om situasjonen blir annerledes. Ved en slik vurdering er det mange momenter som må veies opp mot hverandre. På den ene siden står som kjent hensynet til konkurranse på like vilkår, og på den andre siden står blant annet ønsket om å stimulere til økt veldedig- og allmennyttig aktivitet. Finansdepartementets uttalelse i Ot. prp. nr. 1 (1997-98) belyser sonderingen:

«Departementet ser det som viktig at frivillige organisasjoner gis rammebetingelser som gjør disse i stand til å drive sin aktivitet på en god måte, og at skatte- og avgiftsreglene gir en viss stimulans til slik aktivitet. [...] Utformingen av skatte- og avgiftsreglene må ta hensyn til den konkurransevidende effekt eventuelle skattelempninger har i forhold til ordinær skattepliktig virksomhet.»

Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv er det ønskelig at produksjon av varer og tjenester utføres av de aktørene som er mest effektive. Når skatte- og avgiftslettelser stimulerer til økt aktivitet hos veldedige og allmennyttige organisasjoner kan det føre til at produksjon av varer og tjenester ikke lenger utføres av de mest effektive aktørene, noe som representerer et samfunnsøkonomisk tap. I denne utredningen har vi utelukkende tatt for oss skattereglene for subjekt uten «*erverv til formål*». Det må likevel nevnes at slike subjekt også *kan* være fritatt fra både merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, slik at konkurransevidningseffekten kan bli større enn effekten av skattefritaket isolert sett.

6.1.1 Talleksempel

For å illustrere den konkurransevidende effekten summen av ulike skatte- og avgiftsfritak kan medføre, er det nyttig med et eksempel. Eksempelen tar utgangspunkt i to kiosker. Den ene kiosken drives av et lokalt idrettslag, og den andre av en profesjonell aktør. Den næringsdrivende kiosken er skattepliktig for resultatet, må svare arbeidsgiveravgift av lønn, og ilegge utgående merverdiavgift ved salg. For idrettslaget vil det på sin side forutsettes at kiosken er fritatt både skatt, arbeidsgiveravgift og utgående merverdiavgift. Reglene om fritak for arbeidsgiver- og merverdiavgift behandles som kjent ikke i oppgaven.

Det skisserte eksempelet hvor idrettslaget er fritatt begge avgifter er imidlertid en reell mulighet.

Videre forutsettes det at alle varer kiosken omsetter er næringsmidler med 15% merverdiavgift, en skattesats på 22%, og arbeidsgiveravgift lik 14,1%. Lønn til ansatte skal være kr. 200 *etter* skatt, og skattesatsen for arbeidstakere forutsettes 30%. Arbeiderne i idrettslagets kiosk forutsettes ikke å betale skatt av lønnen de mottar, ettersom arbeidstakere som utfører arbeid for skattefrie organisasjoner kan motta inntil kr. 10 000 skattefritt på årlig basis.

Lønnskostnaden arbeidsgiver sitter igjen med per time blir kr. 200 for idrettslaget. Den profesjonelle aktøren må betale kr. $\frac{200}{0,7} = 286$ for at arbeiderne skal ha samme lønn etter skatt som i idrettslagets kiosk. På toppen av dette kommer arbeidsgiveravgiften på 14,1% slik at den totale kostnaden per time blir kr. 326. I oppstillingen nedenfor forutsettes det at idrettslagets kiosk har samme brutto innkjøps- og utsalgspriser. Innkjøpsprisen er kr. 30 og utsalgsprisen kr. 100. Om begge aktører tar sikte på et resultat etter skatt på kr. 30 kan det beregnes hvor mye mer effektiv den profesjonelle aktøren må være.

	Næringsdrivende	Idrettslag
Salg	86,96	100,00
Råvarekost	26,09	30,00
Lønn	22,41	40,00
Resultat	38,46	30,00
Skatt	8,46	-
Åres	30,00	30,00

Tabell 6.1: Talleksempel kioskdirift

Tallene i tabellen er omregnet til netto innkjøps- og utsalgspris justert for merverdiavgift. Den næringsdrivende aktøren kan ha en lønnskostnad på kr. 22,41, hvilket tilsvarer drøyt 4 minutter for å oppnå et resultat på kr. 30 per salg. Idrettslaget kan derimot tillate seg å betale kr. 40 i lønn, tilsvarende 12 minutter for å oppnå samme resultat. Arbeiderne i den næringsdrivende kiosken kan altså kun bruke 34% av tiden på tilsvarende oppgaver som i idrettslagets kiosk, gitt de skisserte forutsetningene, dersom de skal kunne oppnå samme resultat.

Eksempelet ovenfor illustrerer hvor stor den konkurransevridende effekten kan være

mellom to aktører dersom en aktør kvalifiserer for «alle» skatte- og avgiftsfritak. Selv om forutsetningene lagt til grunn er mulige etter gjeldende rett, vil det kun være noen av skatte- og avgiftslettelsene idrettslaget kvalifiserer for dersom kiosken har en omsetning og varighet av et visst omfang. I tabell 6.2 illustreres det hvor mange prosent av tiden en næringsdrivende aktør uten noen skatte- og avgiftslettelser kan bruke på tilsvarende arbeidsoppgaver som idrettslagets kiosk for å oppnå samme resultat, gitt at idrettslaget kvalifiserer for ulike kombinasjoner av skatte- og avgiftslettelser. Forutsetningene er de samme som i eksempelet presentert i tabell 6.1. Når idrettslaget forutsettes skattefritt så inkluderer det både resultatskatt for idrettslaget og inntektsskatt for kioskens arbeidere.

	Ikke fritak mva. eller arbeidsgiveravgift	Fritak bare mva.	Fritak bare arbeidsgiveravgift	Fritak mva. og arbeidsgiveravgift
Skattefritak (lønn og resultatskatt)	51%	39%	45%	34%
Ikke skattefritak	100%	71%	88%	62%

Tabell 6.2: Konkurransoeffekter av ulike skatte- og avgiftsfritak

6.1.2 Skatte- og avgiftsfritak som etableringsbarriere

Selv om en næringsdrivende aktør må kunne forventes å drive en kiosk mer effektivt enn det et idrettslag er i stand til, er det lite trolig at tiden brukt på tilsvarende oppgaver kan reduseres til kun 34%. I beregningene er det også lagt til grunn at arbeiderne i idrettslagets kiosk hele tiden skal ha en lønn etter skatt på kr. 200. Langt mer vanlig er imidlertid at kiosker drevet av idrettslag er dugnadsbasert slik at arbeiderne ikke mottar lønn i det hele tatt. Legges en slik forutsetning til grunn, vil den næringsdrivende aktøren aldri kunne oppnå samme resultat gitt ellers like forutsetninger som idrettslagets kiosk.

Det må påpekes at de skisserte forutsetningene i «*ekstremtilfellet*» der idrettslagets kiosk kvalifiserer for alle skatte- og avgiftsfritak kun er realistisk dersom kiosken drives i begrenset omfang, eller i forbindelse med enkeltstående arrangementer jf. tilfeldighetsunntagelsen. Det finnes også en rekke andre momenter som taler for at kiosksalg drevet av idrettslag i liten grad utgjør en trussel for det etablerte kioskmarkedet i Norge. Idrettslagenes kiosker ligger normalt i tilknytning til idrettsarenaer hvor det ellers ikke ville vært et

tilstrekkelig stort marked for å etablere et kiosksalg. Disse kioskene har gjerne begrensede åpningstider og et langt mindre vareutvalg enn det som finnes i næringsdrivende aktørers kiosker. Samlet sett er det derfor lite trolig at de skatte- og avgiftslettelsene som gis til kiosksalg drevet av idrettslag utgjør en reell trussel for det etablerte kioskmarkedet i Norge.

Markedet for flyttbare matvogner, såkalte «*foodtrucks*», er et marked som i større grad kan tenkes å lide av konkurransen mot aktører med skatte- og avgiftslettelser. Flyttbare matvogner er ofte å se på norske torg i sommermånedene, og i forbindelse med enkeltstående arrangementer som konserter eller festivaler. De sees derimot sjeldnere på idrettsarrangement, slik som fotballkamper og langrennskonkurranser. For en mobil pølsebod vil en stor del av det potensielle markedet være salg i forbindelse med enkeltstående arrangementer der det er langt til nærmeste ordinære kiosk eller bensinstasjon. En fotballkamp utenfor toppdivisjonen kan tenkes å tiltrekke tilstrekkelig stort publikum til at det vil være lønnsomt å drive salg fra en pølsebod. Normalt vil imidlertid hjemmelaget ha et kiosksalg i tilknytning til stadion hvor det selges pølser, vaffel, kaffe og brus. Kiosksalget havner da i direkte konkurranse med den mobile pølseboden.

Når en stor del av det potensielle markedet som en mobil pølsebod kan tenkes å betjene allerede betjenes av aktører med skatte- og avgiftslettelser, er det få næringsdrivende som vil ønske å etablere seg. Som det ble presentert i avsnitt 6.1.1 må en næringsdrivende aktør drive svært effektivt for ikke å bli utkonkurrert av idrettslagets kiosk. Selv om skatte- og avgiftslettelser som er konkurransevridende ikke er ønskelig i et samfunnsøkonomisk perspektiv, må dette veies opp mot ønsket om å stimulere til økt aktivitet i ideell- og allmennyttig sektor.

Et viktig moment i en slik vurdering er hvilke konkurransevridende effekter som følger direkte av skatte- og avgiftslettelser, og hvilke som skyldes andre faktorer. Legges det til grunn at idrettslagets kiosk ikke har noen skatte- eller avgiftslettelser, men betjenes av ulønnet personale, vil idrettslagets kiosk fortsatt ha langt lavere kostnader enn den næringsdrivende aktøren, og følgelig ha et konkurransefortrinn. Det kan også legges til grunn at en stor andel potensielle kunder vil foretrekke å handle i idrettslagets kiosk fremfor hos en næringsdrivende aktør ettersom overskuddet tilfaller idrettslaget.

Samlet sett kan det argumenteres for at selv om skatte- og avgiftslettelser har en konkurransevridende effekt, er effekten underordnet andre konkurransevridende aspekter som tilgang på gratis arbeidskraft og konsumentenes preferanse for å støtte idrettslaget. I eksemplene vi har sett på synes derfor ikke dagens skatte- og avgiftslettelser å være en utslagsgivende faktor for konkurransen mellom næringsdrivende og øvrige aktører.

6.2 Fordelingseffekter som følge av økt kapital forvaltet gjennom stiftelser

Innledningsvis i diskusjonen ble det vist til hvordan utdelingene til samfunnet fra norske stiftelser økte med nærmere 50 prosent i årene fra 2014 til 2018. Denne økningen går i mot normal intuisjon ettersom antallet stiftelser i Norge falt med 3 915 til 7 060 mellom 2005 og 2016.⁴⁴ På tross av et fallende antall stiftelser blir stadig større midler bundet i norske stiftelser, og ved inngangen til 2021 hadde landets 6 454 stiftelser en samlet bokført egenkapital på omlag 185 milliarder kroner.⁴⁵ Tendensen er altså klar; stiftelsene blir færre, men større. Følgene av denne utviklingen er ikke uten betydning for samfunnet, og det pågående arbeidet med en ny stiftelseslov viser at dette er et tema som må tas på alvor.

6.2.1 Stiftelsen som fordelingsmekanisme

Stiftelser er intet nytt konsept i Norge. Man har eksempler på stiftelser som begynte å utøve sitt virke for nær 900 år siden, slik som Oslo Katedralskole som ble opprettet så tidlig som i år 1152. Fra gammelt av var stiftelser en svært viktig del av samfunnet da de gjerne ble opprettet med tanke på å levere ideelle- og allmenntjenlige tjenester i deler av samfunnet der landets myndigheter eller kirken ikke hadde tilstrekkelige midler eller vilje til å bidra. Eksempler på områder der norske stiftelser i lang tid har bidratt med midler finnes både innen kunnskapsformidling og tjenesteyting, men også i kulturlivet.

Stiftelsenes aktiviteter har tradisjonelt hentet inspirasjon med utgangspunkt i den medmenneskelige grunntanken om nestekjærlighet. Dette kommer til syne gjennom at stiftelsenes midler i stor grad har blitt benyttet til å levere tjenester som har kommet gamle, fattige og enslige til gode. Eksempler på dette fremkommer eksplisitt av gamle

⁴⁴NOU 2016: 21

⁴⁵Nærings- og fiskeridepartementet (2021)

«suppekjøkken» og katedralskoler som har bidratt med både mat og grunnleggende utdanning til vanskeligstilte, men også implisitt gjennom bidrag til kulturliv og teater som fra gammelt av ble benyttet som et medie for å gi lærdom til dem som ikke kunne lese og skrive.

6.2.1.1 Effektivisering av ideell- og allmennyttig sektor

Med de tjenester som har blitt ytt av norske stiftelser opp gjennom tiden har det lovfestede skattefritaket for ideell- og allmennyttig virksomhet «uten erverv til formål» fremgått som et naturlig handlingsverktøy fra myndighetenes side. Skattefritakets naturlige følge er at stiftelsene har fått tilgang til større midler som de har kunnet benytte for å utøve sine ideelle formål. En annen følge av skattefritaket er at det har bidratt til å skape en naturlig ansvarsdeling mellom folket, representert ved stiftelsene og myndighetene. Ansvarsdelingen har vært viktig for å redusere ulikheter i samfunnet som følge av at stiftelsene har fått anledning til å arbeide tettere på folket enn hva myndighetene har hatt anledning til, men også på vegne av folket og deres interesser på lavere plan i befolkningen.

På tross av at mange stiftelser fremdeles opererer etter det som må sies å være stiftelsenes «tradisjonelle rammer», så har man i de senere år sett at større stiftelser har fått et mer kommersielt preg. I Norge har filantropi fra gammelt av vært mindre utbredt enn hos våre naboer i sør og øst. Hva dette skyldes finnes det ingen klare svar på, men det er rimelig å tenke at noe av årsaken er at Norge tradisjonelt sett har hatt en mindre adel enn våre naboer, og at filantropi av denne grunn ikke har hatt tilstrekkelig grobunn. I senere tid har det vokst frem et økende engasjement blant de mest bemidlede i samfunnet. Engasjementet har resultert i et økende antall næringsdrivende stiftelser, som ved siden av å bevilge midler til ideelle formål, har som oppgave å sikre driften av et selskap. Et eksempel på en slik stiftelse er Olav Thon Stiftelsen. Ved siden av å sikre et stabilt og langsiktig eierskap i Olav Thon Gruppen AS, skal stiftelsen dele ut midler til ideelle- og allmennyttige formål.

Gjennom fremveksten av store stiftelser, slik som Olav Thon Stiftelsen, ser man tendensene til at den «ordinære stiftelsen» har utviklet seg på en slik måte at store aktører besitter en betydelig egenkapital. I motsetning til et aksjeselskap så vil ikke utbytte fra en stiftelse forsvinne ut til investorene, som følge av at stiftelsen er «selveiende». Ved å beholde utbyttet i stiftelsen vil stiftelsen på sikt opparbeide en større egenkapital enn andelseiere i

aksjeselskap, da disse vil bli beskattet for sin formue. De besparelsene en større stiftelse vil kunne oppnå ved å være fritatt formuesskatt medfører en økt tilgang til midler som i tur benyttes for å oppnå stiftelsens formål. Større tilgang til midler for stiftelsene kan være kostnadsbesparende i et samfunnsøkonomisk perspektiv ved at det reduserer andelen midler som medgår til byråkrati, og får færre ledd mellom midlene og deres bruksområde. Med dette menes at dersom midlene først ville blitt fordelt til et formål etter å ha blitt innhentet over skatteseddelen, så ville betydelige kostnader medgått til å drifte de offentlige instanser som har ansvaret for å sikre korrekte inntekter, og videre fordeling fra skattepliktig virksomhet. Ved å la disse midlene forbli i stiftelsene vil man altså kunne optimalisere ressursbruken, og gi stiftelsene et større handlingsrom.

En problemstilling som kan oppstå som følge av at næringsdrivende stiftelser opptrer som veldedige aktører innen ideell- og allmennyttig sektor kommer som følge av at deres formål gjerne vil kunne være av tvetydig art. Selv om stiftelsen har til formål å dele ut midler til ideelle- og allmennyttige formål, så vil man i flere tilfeller kunne oppleve at den viktigste oppgaven til stiftelsen er å sikre driften i det inntektsgivende selskapet. Som en følge av at det ikke finnes noe konkret lovverk som sier hvor mye en stiftelse må dele ut av midler i løpet av et år, så vil en stiftelse i teorien kunne tilbakeholde relativt store midler under den argumentasjonen at dette er midler som er tilsidesatt for å sikre driften gjennom vanskelige driftsår. Med betydelige besparelser som følge av at stiftelsen ikke betaler formuesskatt, vil det kunne medføre at stiftelsen bygger opp en betydelig kapitalreserve, som for et allminnelig skattepliktig selskap ikke vil la seg gjøre med samme måte. Dette medfører ulike konkurransevilkår for ellers like aktører, på samme tid som det virker å være i strid med stiftelsens ikke-erhvervsmessige formål. Dersom andelen midler som holdes tilbake i stiftelsen er av et slikt omfang at de blir større enn de midlene som medgår til byråkratisering ved beskatning og fordeling over skatteseddelen, så vil dette representere et samfunnsøkonomisk tap gitt at stiftelsen i utgangspunktet har tilstrekkelige midler for å sikre langsiktig drift.

6.2.1.2 Effektene av en kommersialisert stiftelsesordning

Med økende engasjement rettet mot ideell- og allmennyttig sektor fra svært velstående enkeltpersoner, organisasjoner og familier kan man argumentere for at spillebrettet er betydelig endret fra tidligere tider. En klar problemstilling som oppstår når private initiativ

står for svært store utdelinger til ideell- og allmenntjenlig sektor er at midlene finner vei til formål som mange vil tenke at ikke er allmenntjenlig på lik linje med hva man tradisjonelt har forbundet med stiftelser sitt arbeid. Det virker rimelig at en stiftelses utdelinger vil være preget av stiftelsesoppretterens synspunkt, enten dette er politisk eller finansielt. Som eksempel kan man se for seg en stiftelse som er opprettet av en oppdrettsmillionær, og som har til formål å bevilge midler til utdanningsinstitusjoner med fokus på maritim forskning. Disse utdelingene vil kunne gi merverdi for stiftelsesoppreteren på lengre sikt gjennom økt kompetanse innen hans næring. Det virker klart at økt tilgang til midler for ulike utdanningsinstitusjoner er av allmenn interesse, men det kan stilles spørsmål ved om de midlene som tilfaller utdanningsinstitusjonen som følge av et eventuelt skattefritak for den som deler ut midlene ville blitt benyttet til et mer allmenntjenlig formål dersom de hadde blitt fordelt over skattesedel og statsbudsjett.

At en stiftelse deler ut midler til et formål av stiftelsesoppretterens interesse, på tross av at formålet ikke nødvendigvis representerer folk flest sine interesser, må ikke være negativt. Som en følge av at Norge har tatt store innen modernisering og økt tilgang på ressurser, har mange av de tradisjonelle stiftelsene sine aktiviteter blitt tilgodesett større midler fra det offentlige. Nytteverdien av stiftelsenes midler er i så måte mindre enn tidligere. At private initiativ ser nye interesseområder som er av ideell- og allmenntjenlig karakter kan derfor sees som en positiv utvikling av samspillet mellom stiftelsene og myndighetene. De midlene som tidligere tilfalt suppekjøkkenet for å gi vanskeligstilte mat på bordet, har fått andre nytteområder gjennom utviklingen av det offentlige sikkerhetsnett. Følgelig har stiftelsene vært nødt til å finne nye formål for å maksimere nytten av sine midler. Her fremkommer de positive aspektene av det moderne samspillet mellom stiftelsene og myndighetene ved at stiftelsene i større grad enn før søker å «foredle» sluttproduktet i det offentlige sikkerhetsnett; Myndighetene sørger for at alle har like muligheter, og stiftelsene bidrar slik at disse mulighetene blir bedre. Som en eksemplifisering av dette kan vi se for oss at myndighetene skaper like muligheter for sine innbyggere gjennom å tilby gratis skolegang. Videre så bidrar stiftelsene med midler til forskning og materiell som øker kvaliteten på den utdanningen som tilbys, hvilket styrker kompetansen til studentene og skaper et mer konkurransedyktig næringsliv.

På tross av alt det positive som oppstår i samspillet mellom landets myndigheter og

stiftelsene, finnes det allikevel aspekter ved stiftelsesordningen som på lengre sikt kan medføre samfunnsøkonomiske tap som følge av svak kapitalutnyttelse. Som nevnt i 2.3.2 er et av de grunnleggende kjennetegnene ved en stiftelse at den er «selveiende». Dette momentet medfører en rekke implikasjoner som gjør at de «næringsdrivende stiftelsene» gjerne må forholde seg til andre vilkår for langsiktig drift enn andre selskapsformer. I løpet av en lengre driftsperiode er det naturlig for et selskap å hente inn ny kapital fra investorer for å sikre kvaliteten på sin drift, ekspandere eller for å møte vanskelige tider i økonomien. Som en følge av at en stiftelse er «selveiende» så vil det i liten grad være av interesse for private initiativ å investere sin kapital i stiftelsen, ettersom investeringen hverken vil medføre eierandeler eller utbyttebetalinger. Videre er det slik at manglende konkurranse om private investeringer i stiftelsene kan ha til følge at det internt i stiftelsene ikke blir sørget for effektiv ressursbruk. Det fremgår som klart, i henhold til økonomisk teori, at manglende konkurranse kan medføre mindre målrettet arbeid mot effektiv ressurs- og kapitalutnyttelse, som videre kan manifestere seg som samfunnsøkonomiske tap da en stiftelse kan bli tvunget til å holde tilbake kapital som skulle tilfalle ideelle formål for å kunne sikre sin drift.

Det kan tenkes at den manglende konkurransen om frisk kapital vil ha positive følger for noen stiftelser. For en velstrukturert og godt drevet stiftelse, vil manglende tilgang på ny kapital fra investorer være et insentiv til å gjennomføre gode, langsiktige investeringer. I slike tilfeller vil manglende konkurranse fungere som et påskudd for å handle med tålmodighet. Det er imidlertid ikke slik at alle handler rasjonelt dersom de driver en organisasjon uten tilgang på ny kapital. Det vil kunne medføre at en stiftelse gjennomfører risikable investeringer i den hensikt å oppnå stor gevinst på kort sikt. Slik forvaltning av stiftelsens kapital vil kunne føre til store tap, og tapene kan ikke dekkes ved å selge eierandeler for å få inn egenkapital til stiftelsen. Det er ikke mulig, ettersom en stiftelse er «selveiende».

Et annet kompliserende aspekt ved stiftelsene som fordelingsmekanismer i samfunnet er at deres skattefritak etter sktl. § 2-32 i stor grad er påvirket av deres formål. En stiftelse må, som nevnt i 2.3.2, gjennomføre et arbeid som står i stil med deres ideelle formål. Ved langsiktig drift vil dette imidlertid kunne medføre vanskeligheter. Hva som betegner et «ideelt formål» er i stor grad situasjonsbetinget, og vil kunne endre seg over tid. Ved å binde

seg til et formål vil stiftelsesformen på lengre sikt kunne medføre samfunnsøkonomiske tap fordi nytteverdien av midler bevilget til det ideelle formål blir mindre. I tillegg er det slik at stiftelsesformen må sies å være noe rigid i forhold til andre organisasjonsformer. Dette medfører mindre spillerom til endring av intern struktur, og ikke minst endring av stiftelsens formål.

6.3 Vurdering av dagens lov

En sentral del av denne utredningen har vært å belyse gjeldende rett for skattefritak etter skatteloven § 2-32 første ledd, samt når et subjekt blir begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-32 andre ledd. De legislative hensyn som ligger til grunn for skattefritak etter bestemmelsens første ledd er ønsket om å stimulere til økt aktivitet i organisasjoner som driver veldedig eller allmennyttig virksomhet som det offentlige ellers måtte tatt seg av. Unntaksbestemmelsen for inntekter fra «*økonomisk virksomhet*» i bestemmelsens andre ledd er på sin side nødvendig for å hindre at skattefrie organisasjoner innrømmes en konkurransevridende skattefordel når de driver virksomhet som havner i konkurranse med skattepliktige aktører. Når dagens lovverk skal vurderes må det både sees hen til om lovverket er hensiktsmessig utformet gitt formålet, men også hvordan det er å forholde seg til for de aktørene som er omfattet.

6.3.1 Oppfyller bestemmelsen formålet?

6.3.1.1 Første ledd

Som presentert i tabell 1.1 utgjør ideelle og frivillige organisasjoner en betydelig del av norsk økonomi, med et bruttoprodukt på omlag kr. 139 milliarder. Verdien av ulønnet arbeid står for omtrent 78 milliarder av dette, tilsvarende 142 000 årsverk. Aktiviteten i norsk frivillig sektor er med andre ord høy, uten at dette skyldes stimulerende skatte- og avgiftslettelser alene. Det sentrale vilkåret for skattefrihet etter skatteloven § 2-32 første ledd er at subjektet «*ikke har erverv til formål*». Vilkalet avgrensner i så måte ikke organisasjoner med formål langt unna det de fleste ville kategorisere som «*godt*», såfremt formålet er ikke-erhvervsmessig. Det naturlige alternativet til skattefritak vil være en ordning med direkte støtte fra myndighetene til organisasjoner som bedriver aktivitet det er ønskelig å støtte.

Hvorvidt det er mest hensiktsmessig å stimulere til aktivitet gjennom skattelettelse, eller gjennom direkte støtte, er et omdiskutert spørsmål. En ordning med direkte støtte vil tilsynelatende gi det offentlige bedre kontroll over hvem som mottar støtte, og hvor mye støtte som mottas. En slik ordning ville imidlertid pålagt det offentlige en betydelig arbeidsøkning. Først ville det vært nødvendig å utarbeide retningslinjer for hvem som kvalifiserer for støtte, og en fordelingsnøkkel som gir organisasjonene en viss forutsigbarhet med hensyn til størrelsen på støtten. Videre ville en slik ordning kommet i stedet for dagens skattelettelse, slik at både det offentlige og organisasjonene ville fått et betydelig merarbeid knyttet til behandling og utarbeidelse av skattemeldinger. Til slutt ville det offentlige vært nødt til å føre en viss form for kontroll over at de organisasjonene som mottar støtte, mottar støtten på riktig grunnlag.

Løsningen er ikke opplagt. Ønsket om bedre kontroll med hvem, og hvor mye støtte som mottas, må veies opp mot de betydelige merkostnadene som følger av en overgang til alminnelig skatteplikt og direkte støtte fra det offentlige. Selv om dagens lovverk åpner for at eksempelvis rasistiske- og narkotikafremmende organisasjoner vil kunne kvalifisere for indirekte støtte i form av skattefritak, kan det argumenteres for at dagens ordning på samme tid stimulerer til økt mangfold. Et slikt syn fremmes av Pekeberg, som i Utv. 1998 s. 1424 uttaler:

«Ideell virksomhet kan m a o være kontroversiell. Dette er en grunnleggende rettighet i et demokratisk samfunn - mindretallsgrupperinger skal også ha rett til å drive sin virksomhet på lik linje med alle andre. Derfor er det måten arbeidet blir drevet på i økonomisk sammenheng, og ikke målet eller meningene som er avgjørende i skatteretten.»

En ytterligere kompliserende faktor i vurderingen er at det er vanskelig å fastslå hvor omfattende misbruket av dagens ordning er. En betydelig andel av subjektene som omfattes av skattefritaket er mindre foreninger uten regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2. Det er av denne grunn vanskelig å vurdere om en overgang lar seg forsvare rent økonomisk, med hensyn til de merkostnadene som følger av en ordning med direkte støtte.

Selv om dagens regelverk har svakheter i form av manglende kontroll over den indirekte støtten en organisasjon mottar i form av et skattefritak, samt at også organisasjoner som bedriver aktivitet som er «ulovlig» etter andre lover kan kvalifisere for skattefritak, synes skatteloven § 2-32 første ledd å stimulere til økt aktivitet av allmennyttig karakter. Dagens lovverk oppfyller i så måte de formålsbetraktningene som har fremkommet i rettspraksis,

selv om det alltid kan diskuteres hvorvidt andre løsninger ville vært mer formålstjenlige.

6.3.1.2 Andre ledd

Heller ikke i forarbeidene til endringslov av 3. juni 1927 nr. 3, som innførte det som i dag kjennes som skatteloven § 2-32 annet ledd, kom lovgiver med noen klare formålsbetraktninger. Lovbestemmelsen, som tidligere nevnt, oppstod i kjølvannet av domsavsigelse i Aalesunds Arbeiderforening-dommen, hvor hensynet til konkurransevidning mellom skattefrie og allminnelige aktører sto sentralt. I senere forarbeider har hensynet til konkurransevidning blitt omtalt, og formålet med skatteloven § 2-32 annet ledd må anses som tydelig; Hovedformålet er å forhindre konkurransevidning til fordel for skattefrie aktører. Sekundært skal omsetningsgrensene i bestemmelsens andre og tredje punktum hindre skatteplikt, og det merarbeid som følger, for omsetning i «*økonomisk virksomhet*» begrenset oppad til kr. 70 000 / 140 000.

Som diskutert i kapittel 6.1 er det klart at skattefritak, særlig når subjektet samtidig kvalifiserer for andre avgiftslettelser, har en konkurransevidende effekt som favoriserer skattefrie aktører. Den innskrenkende tolkningen av begrepet «*økonomisk virksomhet*» rettspraksis har lagt til grunn, gjør at skattefrie subjekter, med idretten i spissen, har til dels betydelige fordeler sammenlignet med allminnelige næringsdrivende aktører. Konklusjonen i 6.1 var allikevel at skatte- og avgiftslettelsene i seg selv ikke nødvendigvis ville medføre en vesentlig konkurransevidning til fordel for disse aktørene, men at faktorer slik som tilgang på gratis arbeidskraft gjennom dugnadsarbeid må anses som avgjørende. I kapittel 6.1 var det konkurransetrusselen fra små, skattefrie aktører som ble drøftet. Det er imidlertid ikke sikkert at samme konklusjon kan generaliseres til også å gjelde trusselen fra større, skattefrie aktører. I Bodø/Glimt-dommen ble omsetning av en betydelig størrelse vurdert til ikke å være «*økonomisk virksomhet*». Dersom tilsvarende liberale forståelse av hva som er et realiserende formål kan legges til grunn for andre store aktører, kan det tenkes at situasjonen stiller seg annerledes enn hva gjelder for små aktører.

I Veritas II og NKS II, ble større organisasjoner kjent skattepliktige på det grunnlag at de ikke oppfylte vilkårene for skattefrihet etter § 2-32 første ledd. Det finnes imidlertid få dommer der store organisasjoner har blitt ilagt skatteplikt som følge av at de bedriver «*økonomisk virksomhet*» etter § 2-32 annet ledd. Med Bodø/Glimt-dommen som eneste

Høyesterettsavgjørelse i nyere tid må rettstilstanden på området sies å være noe uavklart. Det er derfor vanskelig å avgjøre om skatteloven § 2-32 annet ledd i tilstrekkelig grad hensyntar konkurransevridningshensynet for større organisasjoner. Når det gjelder det sekundære formålet med bestemmelsen i skatteloven § 2-32 annet ledd, om å unnta de minste aktørene det merarbeid som kommer med det å bli kjent skattepliktig for omsetning av tilsynelatende «*uvesentlig*» karakter, så må lovbestemmelsen sies å fungere godt.

6.3.2 Hvordan er bestemmelsen å forholde seg til?

De viktigste brukerne av skatteloven § 2-32 er skattesubjektene, advokater, revisorer, forvaltningsmyndighetene og domstolene. Når dagens lov skal vurderes er et viktig vurderingsmoment hvordan de ulike brukerne opplever at loven er å forholde seg til. De ulike brukerne har forskjellige forutsetninger for å løse skatterettslige spørsmål, og selv innad i brukergruppene vil forutsetningene være ulike. Spesielt synlig blir dette for bestemmelsens subjekter som spenner over alt fra små idrettslag til store næringslivsorganisasjoner. Det må legges til grunn at den skatterettslige kompetansen i et lite idrettslag ofte vil være begrenset, særlig sett i forhold til en større næringslivsorganisasjon. Den heterogene gruppen av subjekter som omfattes av bestemmelsen utgjør således en utfordring for lovgiver som må gjøre innholdet i bestemmelsen forståelig og anvendelig også for subjekter med begrenset skatterettslig kompetanse. Det ville ikke vært mulig å utforme lovteksten på en slik måte at enhver organisasjon ville forstå hele innholdet i bestemmelsen gjennom lovteksten alene. Likevel bør det være slik at også subjekter med begrenset skatterettslig kompetanse kan fastslå sin egen skatterettslige stilling ved hjelp av lovteksten og andre tilgjengelige kilder, om det ikke foreligger spesielt kompliserende forhold.⁴⁶

6.3.2.1 Første ledd

Det er kun for subjekter som oppfyller vilkårene for skattefrihet i skatteloven § 2-32 første ledd at unntaksbestemmelsen i annet ledd kommer til anvendelse. Enhver vurdering av skatterettslig stilling etter sktl. § 2-32 bør derfor starte med å fastslå hvorvidt vilkårene for skattefrihet etter første ledd er tilstede. Det er kjent fra rettspraksis at opplistingen i første ledd ikke skal forstås som en uttømmende liste med subjekter. Kun organisasjonsformer

⁴⁶Skatte-ABC er et eksempel på en slik kilde som det må kunne forventes at også subjekter med begrenset skatterettslig kompetanse kan finne frem til.

som ikke er et eget skattesubjekt er avskåret på selvstendig grunnlag. Spørsmålet om hvorvidt et subjekt har en kvalifiserende organisasjonsform byr derfor sjelden på store utfordringer, heller ikke for de med begrenset skatterettslig kompetanse.

I neste omgang må det avgjøres om subjektet har *«erverv til formål»*. Som belyst i både kapittel 2 og 5 kan denne vurderingen være langt mer kompleks som følge av at den bygger på en helhetsvurdering av relevante forhold hos det konkrete subjektet. Her kan det hevdes at lovteksten er lite utfyllende, og at vurderingsmomentene som fremkommer i rettspraksis er lite tilgjengelige. Det kan følgelig ikke forventes at eksempelvis styret i et lite idrettslag er fullt ut kjent med innholdet i vilkåret. På den annen side er det først når det foreligger særlig kompliserende forhold at en vurdering av alle momenter, slik som i kapittel 5, vil være aktuelle for et idrettslag. Om idrettslagets inntekter kun stammer fra medlemskontingenter og et halvårlig loddsalg, kan det normalt slås fast uten ytterligere vurdering at laget er en skattefri innretning etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Det er først i mer komplekse saker hvor et subjekt driver både ervervsmessig og ikke-ervervsmessig aktivitet at en fullverdig vurdering av organisasjonen sin skattemessige stilling vil være nødvendig. I denne typen saker, slik som i Veritas I og Veritas II, må det også forventes av subjektet selv innehar, eller benytter seg av ressurser med bedre skatterettslig kompetanse enn hos de mindre subjektene. Selv om slike aktører må kunne forventes å inneha betraktelig bedre skatterettslig kompetanse enn mindre aktører, vil det likevel ikke være samfunnsøkonomisk lønnsomt dersom aktørene må bruke betydelige ressurser på å fastslå egen skatteposisjon, eller tilpasse aktivitet og organisasjonsstruktur for å tilfredsstille vilkårene for skattefrihet.

Fordelingen mellom ervervsmessig og ikke-ervervsmessig aktivitet er et eksempel på en vurdering det er nødvendig at skattesubjektet selv foretar. Som kjent tillates en viss grad av ervervsmessig aktivitet også for skattefrie innretninger, men aktiviteten blir normalt skattepliktig som *«økonomisk virksomhet»* etter § 2-32 annet ledd. Spørsmålet skattesubjektet kan måtte ta stilling til er imidlertid hvor stor andel ervervsmessig aktivitet som kan tillates før subjektet som helhet ikke lenger vil oppfylle vilkåret om ikke å ha *«erverv til formål»*. Det foreligger ingen klar grense etter rettspraksis, men i Veritas II dommen ble det klart at 43% ikke var tilstrekkelig. I et brev til Norges Skogeierforbund opplyser Skatteetaten at grensen går ved 50%, men det er uklart om dette er skatteetatens

vurdering i den aktuelle saken, eller om en grense på 50% kan gjøres gjeldende generelt.

At Høyesterett ikke har trukket opp noen klar grense for hvilken andel av en organisasjons inntekter som kan stamme fra ervervsmessig aktivitet før vilkåret om ikke å ha «*erverv til formål*» er brutt, synes å være et praktisk hensyn. I enkelte tilfeller vil en organisasjon sine inntekter fra ervervsmessig aktivitet kunne være helt i grenseland rundt 50% av totale inntekter. For en slik organisasjon vil det kunne påløpe store kostnader for å få avklart egen skatteposisjon. Små endringer i inntektene fra henholdsvis ervervsmessig og ikke-ervervsmessig aktivitet vil endre organisasjonens skatteplikt på årlig basis dersom det opereres med en fast grense på 50%.

Eksemplene ovenfor er ikke unike, men illustrerer situasjoner der det synes uklart om subjektet oppfyller vilkårene for skattefrihet. En svakhet ved dagens skattelov § 2-32 første ledd er at utfallet av helhetsvurderingen som legges til grunn av Skatteetaten kan være vanskelig å forutse. Det er uheldig, særlig for eksempelvis mindre stiftelser som risikerer at store deler av stiftelsens kapital går med til juridisk bistand og tilpasning av aktivitet, fremfor å realisere et ikke-ervervsmessig formål.

6.3.2.2 Andre ledd

For subjekter som er skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd er det kun resultat fra «*økonomisk virksomhet*», dersom omsetningen har oversteget kr. 70 000 / 140 000, som vil være skattepliktig. En slik regel synes i utgangspunktet å være enkel å forholde seg til, men slik det ble påpekt i kapittel 3 og 5 er det ikke alltid enkelt å vurdere om en aktivitet skal regnes som «*økonomisk virksomhet*».

At resultat fra «*økonomisk virksomhet*» først blir skattepliktig når omsetningen overstiger kr. 70 000 / 140 000 årlig er et grep som reduserer administrativt arbeid både for skattesubjekter og ligningsmyndigheter. De minste aktørene slipper det merarbeid som følger med å være skattepliktig, samtidig som ligningsmyndighetene ikke må drive kontroll med aktører som uansett ville hatt en begrenset skatteinnbetaling. Denne regelen i bestemmelsen synes å fungere godt, og fører i praksis til at de aller minste aktørene med begrenset omsetning slipper å forholde seg til begrepet «*økonomisk virksomhet*» i det hele tatt.

For større aktører får omsetningsgrensene i bestemmelsen liten betydning, og det er

forståelsen av begrepet «*økonomisk virksomhet*» som blir avgjørende. Høyesterett har lagt til grunn en innskrenkende tolkning av begrepet som blant annet ekskluderer aktivitet som *realiserer* et ikke-erhvervsmessig formål, og enkeltstående arrangementer. I Bodø/Glimtdommen ble det lagt vide rammer med hensyn til hvilke aktiviteter som ble regnet å være *realiserende*. Det er imidlertid uklart om aktivitet med tilsvarende vag tilknytning til et ikke-erhvervsmessig formål vil falle utenfor begrepet «*økonomisk virksomhet*» også for aktører utenfor idrettssfæren. Når begrepet «*økonomisk virksomhet*» mangler en klar juridisk definisjon og det finnes få Høyesterettsdommer hvor forståelsen av begrepet har stått sentralt må rettstilstanden sies å være uklar. Skatteloven § 2-32 annet ledd synes derfor å være utfordrende å forholde seg til, ikke bare for skattesubjektene, men også for regnskapsførere, revisorer og jurister.

7 Konklusjon

Norske lag, foreninger og frivillige organisasjoner utgjør en betydelig del av norsk økonomi, men subjektene skatteposisjon er ofte uklar. De to spørsmålene denne utredningen har søkt å belyse er: (1) Hvordan avgjøre om et skattesubjekt oppfyller vilkårene for skattefritak etter skatteloven § 2-32, samt (2) hvilke implikasjoner skattefritak etter skatteloven § 2-32 har for konkurransesituasjonen og fordelingsmekanismene i Norge. Skatteloven § 2-32 omtales som en vernebestemmelse for «*allmennyttig*» aktivitet, og fritar en rekke subjekter fra formues- og inntektsbeskatning. Skatteloven § 2-32 første ledd angir vilkårene for skattefrihet, hvor det sentrale vilkåret er at subjektet ikke kan ha «*ervert til formål*». Skatteloven § 2-32 andre ledd angir når et ellers skattefritt subjekt blir delvis skattepliktig for resultat som skriver seg fra «*økonomisk virksomhet*». For å gi nødvendig innsikt i skatteloven § 2-32 første og annet ledd presenteres innholdet i lovteksten med tilhørende forklaringer fra forarbeidene og juridisk teori, samt noen sentrale rettsavgjørelser på området. Innsikten sammenfattes til et rammeverk med vurderingsmomenter for å fastsette et subjekts skatteposisjon i lys av skatteloven § 2-32. Avslutningsvis benyttes innsikten i skattereglene til å diskutere hvordan skattefritak påvirker konkurransen og fordelingsmekanismene i Norge. I diskusjonen vektlegges særlig den effekten et skattefritak har for stiftelser og lag/foreninger ettersom disse utgjør en stor andel av bruttoproduktet i frivillig og ideell sektor.

Kapittel 2 presenterer innholdet i skatteloven § 2-32 første ledd. Bestemmelsen angir det rettslige grunnlaget som unntar subjekter uten «*ervert til formål*» fra den allminnelige skatteplikten etter sktl. § 2-2. På subjektsiden er det i utgangspunktet kun fysiske personer, samt organisasjonsformer som ikke er selvstendige skattesubjekt, som er avskåret fra skattefritak på selvstendig grunnlag. Det sentrale vilkåret for skattefrihet etter første ledd er at subjektet har et ikke-ervertmessig formål. Forståelsen av formåls- og ervertsbegrepet får betydning for tolkningen av lovbestemmelsen, og etter rettspraksis er det lagt til grunn at vilkåret kan sidestilles med ikke å ha som målsetning å gå med overskudd. For å avgjøre om et subjekt «*ikke har ervert til formål*», må det foretas en helhetlig vurdering av de aktuelle forhold som foreligger for et subjekt. Etter rettspraksis er det spesielt tre forhold som har blitt vektlagt: (1) det vedtektsbestemte formål, (2) den faktiske virksomhet, og (3) skattesubjektets oppbygning.

Kapittel 3 presenterer innholdet i skatteloven § 2-32 annet ledd. Bestemmelsens annet ledd er en unntaksbestemmelse som angir at skattefritaket i første ledd allikevel ikke gjelder dersom et resultat stammer fra «*økonomisk virksomhet*». Bestemmelsen ble tillagt skatteloven etter en endringslov i 1927, og er ment å hindre at skattefrie organisasjoner gis en konkurransefordel overfor ordinære skattepliktige aktører. Begrepet «*økonomisk virksomhet*» har ingen legaldefinisjon, og det må derfor sees hen til andre rettskilder for å avgjøre hvilke resultatbringende aktiviteter som omfattes av begrepet.

Det fremgår av øvrige rettskilder at terskelen for å regne en aktivitet som «*økonomisk virksomhet*» etter sktl. § 2-32 skal være noe høyere enn for virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 jf. § 5-30. Dette skyldes at begrepet skal tolkes innskrenkende i en rekke tilfeller, blant annet for *realiserende* og *tilfeldige* resultatbringende aktiviteter. Det klassiske eksempelet på en realiserende aktivitet er en studentsamskipnad som leier ut rimelige hybler til studenter. Til tross for at aktiviteten er «*virksomhet*» etter sktl. § 5-1 jf. § 5-30, realiserer utleien studentsamskipnads ikke-erhvervsmessige formål om å fremme studentvelferd, og skal følgelig ikke regnes som «*økonomisk virksomhet*». Dersom de samme hyblene leies ut til ikke-studenter i sommermånedene har utleien ingen tilknytning til formålet om å fremme studentvelferd, men bidrar utelukkende til å *finansiere* studentskipnads øvrige aktiviteter. Begrepet «*økonomisk virksomhet*» skal ikke tolkes innskrenkende med hensyn til aktivitet som *finansierer* formålet, og utleien i sommermånedene vil følgelig være skattepliktig «*økonomisk virksomhet*».

I kapittel 4 presenteres tre Høyesterettsdommer; Veritas I, Veritas II, og Bodø/Glimt. Høyesterettsdommene har satt presedens, og får stor betydning for hvordan skatteloven § 2-32 første og annet ledd forstås i dag. Veritas I legger rammene for forståelsen av vilkåret «*ikke har erverv til formål*», der spesielt betydningen av gjentagende overskudd ble behandlet. I Veritas II står også vilkåret om ikke å ha «*erverv til formål*» sentralt. I motsetning til hva som ble utfallet i Veritas I ble imidlertid Det Norske Veritas i Veritas II vurdert av Høyesterett til å ha et ervervsmessig formål. Når de faktiske forhold som lå til grunn for Høyesteretts vurderinger i de to sakene sammenlignes, kan vilkåret om et ikke-erhvervsmessig formål gis et klarere innhold.

I Bodø/Glimt-dommen var det i utgangspunktet klart at sportsklubben hadde et ikke-erhvervsmessig formål, og således var et skattefritt subjekt etter sktl. § 2-32 første

ledd. Sakens kjerne gjaldt hvorvidt et betydelig overskudd fra salg av «*cuppakker*» var skattepliktig som «*økonomisk virksomhet*» i henhold til sktl. § 2-32 annet ledd. Høyesterett konkluderte med at salget av cupfinalepakker, som inneholdt blant annet finalebillett og supporterutstyr, ikke skulle regnes som «*økonomisk virksomhet*». Begrunnelsen var at salget *realiserte* Bodø/Glimts ikke-erhvervsmessige formål. Avgjørelsen har senere blitt omtalt i juridisk teori, hvor det blant annet er stilt spørsmål ved om en tilsvarende vag tilknytning til det ikke-erhvervsmessige formålet også kan gjøres gjeldende for aktører utenfor idrettsfæren.

I kapittel 5 sammenfattes innholdet fra ulike rettskilder til et rammeverk med vurderingsmomenter og typetilfeller som belyser hvordan et subjekts skatteposisjon skal fastslås i lys av skatteloven § 2-32 første og annet ledd.

Diskusjonen i kapittel 6 tar for seg hvilke effekter skattefritak har for konkurransen og fordelingsmekanismene i Norge. Diskusjonen innledes med et talleksempel som viser hvordan ulike skatte- og avgiftslettelse påvirker konkurransen mellom skattefrie og skattepliktige aktører. Eksempelet tar utgangspunkt i to kiosker, en drives av et idrettslag med skatte- og avgiftslettelse, den andre av en næringsdrivende aktør uten tilsvarende lettelse. Skatteloven § 2-32 annet ledd ble innført for å hindre konkurransevridding til fordel for skattefrie aktører, men eksempelet viser at den skattefrie aktøren fremdeles *kan* oppnå en betydelig konkurransefordel. Det er likevel slik at de fleste skatte- og avgiftslettelse *kun* gjelder dersom idrettslaget har begrenset omsetning i sin kiosk. Den næringsdrivende aktøren trenger derfor i liten grad å frykte å bli utkonkurrert av idrettslagets kioskdirft. Det er uklart om resultatet kan generaliseres til også å gjelde situasjoner der en større «*allmennnyttig*» aktør innrømmes skattefritak. I utgangspunktet vil skattefritak utgjøre en betydelig konkurransefordel, men den uklare rettstilstanden omkring hvilke aktiviteter som faller inn under begrepet «*økonomisk virksomhet*» i sktl. § 2-32 annet ledd gjør det usikkert hvilke aktiviteter som kvalifiserer for skattefritak.

Videre i kapittel 6 belyses den fordelingseffekten skattefritak har i det norske samfunnet, med særlig fokus på stiftelser. Årsaken til at det offentlige krever inn skatt er som kjent å finansiere velferdsordninger som kommer samfunnet til gode. Organisasjonsformen *stiftelse* har tradisjonelt blitt benyttet til å drive eller finansiere tilsvarende aktiviteter, og deres skattefritak har blitt begrunnet ved at det offentlige ellers måtte finansiert de samme

aktivitetene. I dag brukes organisasjonsformen til langt mer enn å drifte suppekjøkken og gamlehjem, og det stilles spørsmål ved om skattefritaket i samme grad kan forsvares for «*moderne*» stiftelser.

Avslutningsvis i kapittel 6 sammenfattes diskusjonen om rettstilstanden og de samfunnsmessige effektene av skattefritak etter sktl. § 2-32 til en helhetlig vurdering av dagens lovbestemmelse. Dagens lov om skattefritak i sktl. § 2-32 synes i stor grad å oppfylle formålet om å stimulere til økt aktivitet i norsk ideell- og allmenntilgjengelig sektor. Den vage forståelsen innen rettspraksis av begrepet «*økonomisk virksomhet*» i sktl. § 2-32 annet ledd gjør det imidlertid uklart om hensynet til å hindre konkurransevridning er tilstrekkelig ivaretatt.

For subjektene som *kan* kvalifisere for skattefritak etter sktl. § 2-32 vil det i mange tilfeller være utfordrende å fastslå egen skatteposisjon. Dagens lov krever en helhetlig vurdering av en rekke momenter, og det synes ikke alltid klart hvor grensen skal trekkes. Dette blir spesielt tydelig for sktl. § 2-32 annet ledd, hvor Bodø/Glimt-dommen synes å legge til grunn en liberal forståelse av begrepet «*økonomisk virksomhet*».

Referanser

- Berg-Rolness, G. (2009). *Inntekt av virksomhet : virksomhetsbegrepet i skatteretten*. Gyldendal akademisk, Oslo.
- Brønnøysundregistrene (2020). Hva er en forening? <https://www.brreg.no/lag-og-foreninger/hva-er-en-forening/> Hentet 22.09.2021.
- Folkvord, B., Furuseth, E., Ferdowski, S. O., og Gjems-Onstad, O. (2018). Norsk bedriftsskatterett.
- Knudsen, G. og Woxholt, G. (2004). *Stiftelsesloven : med kommentarer*. Gyldendal akademisk, Oslo.
- Mauren, A. (2020). Milliarder fra norske stiftelser, men de små har lite å dele ut. <https://e24.no/naeringsliv/i/vQaR9p/milliard-er-fra-norske-stiftelser-men-de-smaa-har-lite-aa-dele-ut> hentet 03.11.2021.
- Michelet, C. F. (1981). *Skattefrie sammenslutninger : kommentar til skattelovens § 26 k*. Universitetsforlaget, Oslo.
- Norges Idrettsforbund (2021). Hvem er vi? <https://www.idrettsforbundet.no/om-nif/hvem-er-vi/> hentet 02.11.2021.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2021). Høringsnotat - om endringer i stiftelsers adgang til å drive næringsvirksomhet, rapportering av regnskapsopplysninger, endringer av reglene for små stiftelser mv. <https://www.regjeringen.no/contentassets/69d40b066d1d42638ebd1dab834c6253/horingsnotat-stiftelser-mai-2021-.pdf> hentet 02.11.2021.
- Skatteetaten (2021). Skatte-abc 2021. https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc_2021.pdf Hentet 22.09.2021.
- Skatteetaten (u.å.). Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner. <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/frivillige-og-ideelle-organisasjoner/skatt-for-okonomisk-virksomhet/> Hentet 22.09.2021.
- Statistisk Sentralbyrå (2020a). 08538: Produksjon, bruttoprodukt og lønnskostnader inklusive ulønnet arbeid, etter hovedstørrelse, statistikkvariabel, år og aktivitet (icnp). <https://www.ssb.no/statbank/table/08538> hentet 05.10.2021.
- Statistisk Sentralbyrå (2020b). Satelittregnskap for ideelle og frivillige organisasjoner. <https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/nasjonalregnskap/statistikk/satelittregnskap-for-ideelle-og-frivillige-organisasjoner> hentet 05.10.2021.
- Stoveland, P. H. «Kommentar til Skatteloven.» I *Norsk lovkommentar, Gyldendal Rettsdata* (2020) hentet 05.10.2021.
- Wille Kaisen, C., Høivik, K., Fiskevoll, C., Sandvik, P., og Reidulff, S. H. (2011). *Stiftelser*. Den norske revisorforening, Oslo. 3. utgave.
- Woxholth, G. (2008). *Foreningsrett : med samvirkeloven*. Gyldendal akademisk, Oslo. 3. utgave.
- Zimmer, F. (2018). *Lærebok i skatterett*. Universitetsforlaget, Oslo. 8. utgave.

Lovregister

Skattelov for landet av 18. august 1911 nr. 8

Skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9

Endringslov til skatteloven av 3. juni 1927 nr. 3

Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av 21. juni 1985 nr. 3

Endringslov til skatteloven av 2. januar 1992 nr. 1

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44

Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 45

Endringslov til skatteloven av 5. desember 1997 nr. 90

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

Lov om stiftelser (stiftelsesloven) av 15. juni 2001 nr. 59

Rettspraksis

Rt. 1985 s. 917 – NKS

Rt. 1982 s. 491 – Isberg

Rt. 1926 s. 262 – Aalesunds Arbeiderforening

Rt. 1985 s. 319 – Ringnes

Rt. 1997 s. 1602 – Bodø/Glimt

Rt. 1955 s. 175 – Veritas I

Rt. 1991 s. 705 – Veritas II

Utv. 2007 s. 1465 - Sintef (Lagmannsrettsdom)

Forarbeider

Innst. O. XIV 1927

Ot. prp. nr. 1 (1997-98)

Ot. prp. nr. 86 (1997-98)

NOU 2016: 21

Uttalelser

BFU 07/06

BFU 21/06

BFU 24/06