

Skatteloven § 2-32 annet ledd



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 592
Leveringsfrist: 25.06.2011
Til sammen 17722 ord

20.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	Oppgavens problemstilling	1
1.2	Avgrensninger	3
1.3	Begreper	3
1.4	Rettskilder	4
1.4.1	Uttalelser fra Finansdepartementet (FIN)	4
1.4.2	Lignings ABC	5
1.4.3	Bindende forhåndsuttalelser (BFUer) og andre uttalelser fra Skattedirektoratet (SKD)	5
1.4.4	Skatteetatens brosjyre ”Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner”	6
<u>2</u>	<u>ANVENDELSESOMRÅDE FOR SKATTELOVEN § 2-32 FØRSTE LEDD</u>	6
2.1	Subjektene som er omfattet av skattefritaket i § 2-32 første ledd	6
2.1.1	Institusjoner og organisasjoner som ikke har erverv til formål	6
2.1.2	Veldedige og allmennyttige organisasjoner	8
2.2	Skatter fritaket i sktl. § 2-32 første ledd gjelder for	11
<u>3</u>	<u>IKKE ERVERV TIL FORMÅL SKATTELOVEN § 2-32 FØRSTE LEDD</u>	11
3.1	Innledning	11
3.2	Hensyn bak regelen i § 2-32 første ledd	12
3.3	Vurderingstemaet etter høyesterettspraksis	14
<u>4</u>	<u>SAMMENHENGEN MELLOM FØRSTE OG ANNET LEDD</u>	16
<u>5</u>	<u>ET OVERBLIKK OVER § 2-32 ANNET LEDD</u>	18

5.1	Historisk bakgrunn	18
5.2	Hensyn bak regelen i § 2-32 annet ledd.....	19
6	<u>SKATTEPLIKTIG ØKONOMISK VIRKSOMHET ETTER § 2-32 ANNET LEDD.....</u>	20
6.1	Noen overordnede synspunkter	20
6.2	Skattepliktig økonomisk virksomhet.....	21
6.3	Små enkeltstående arrangementer	24
6.4	Innsamlingsaksjoner	26
6.5	Bortsettelse av økonomisk virksomhet.....	28
6.6	Kapitalforvaltning.....	31
6.6.1	Passiv kapitalforvaltning.....	31
6.6.2	Aktiv kapitalforvaltning.....	31
6.7	Realisere det ikke-erhvervsmessige formål.....	34
6.7.1	Rt. 1955 s. 175 (Veritas I).....	35
6.7.2	Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen I).....	36
6.7.3	Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt).....	38
6.7.4	Skillet mellom realisering og finansiering	39
6.7.5	En nærmere analyse av Bodø/Glimt-dommen	44
6.7.5.1	Språket i dommen.....	45
6.7.5.2	Høyesteretts bruk av forarbeider i dommen	47
6.7.5.3	Hovedformålet ved salg av supporterutstyr – realisere/finansiere	51
6.7.5.4	Rekkevidden av dommen	52
6.7.5.5	Kritikk av dommen.....	54
6.7.5.6	Skattefrihet etter første ledd?.....	55
6.8	Beløpsgrensene etter annet ledd annet og tredje punktum	55
6.8.1	Innledning.....	55
6.8.2	Hensyn bak reglene i annet og tredje punktum	56
6.8.3	Inndeling i små enkeltstående enheter for å unngå å overstige fribeløpene.....	57

6.9	Utleie av fast eiendom	59
6.10	Fradrag for utgifter i den økonomiske virksomheten.....	62
7	<u>PLIKT TIL Å BETALE FORMUESKATT AV EIENDELER I DEN ØKONOMISKE VIRKSOMHETEN.....</u>	64
7.1	Bruttoformue	64
7.2	Gjeld	66
8	<u>BØR UNNTAKSBESTEMMELSEN I § 2-32 ANNET LEDD BESTÅ?</u>	67
9	<u>KILDER</u>	69
9.1	Lover.....	69
9.2	Forarbeider	69
9.3	Rettspraksis.....	70
9.3.1	Underrettspraksis.....	70
9.4	Forvaltningspraksis.....	71
9.4.1	Uttalelser fra Finansdepartementet.....	71
9.4.2	Uttalelser fra Skattedirektoratet	71
9.4.3	Annet	71
9.5	Juridisk teori.....	71

1 Innledning

1.1 Oppgavens problemstilling

Avhandlingen er en redegjørelse for skatteloven (Lov 26. mars 1999 nr. 14) § 2-32 annet ledd. Hovedformålet med oppgaven er å finne frem til hva som ligger i vilkåret om ”økonomisk virksomhet” i bestemmelsen. Ved å analysere praksis og andre relevante rettskilder vil jeg redegjøre for hva som anses å være økonomisk virksomhet. I oppgaven vil det særlig bli lagt vekt på Rt. 1997 s. 1607 (Bodø/Glimt-dommen) og dommens betydning for å fastsette gjeldende rett.

Sktl. § 2-32 annet ledd er formulert slik:

”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.”

Skatteloven bygger på det prinsipp at ethvert selskap m.v. skal betale skatt av formue og inntekt.¹ I skatteloven §§ 2-30-2-38 oppstilles unntak fra denne generelle regel. Sktl. § 2-32 første ledd fritar institusjoner og organisasjoner som ikke har erverv til formål for skatt av formue og inntekt. Etter første ledd er:

¹ Skatteloven § 2-2 (2) og skatteloven kap. 4.

”Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning, som ikke har erverv til formål, er fritatt for skatt av formue og inntekt.”

Selv om innretningen eller organisasjonen ikke har erverv til formål og er skattefri etter første ledd, er den begrenset skattepliktig for økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd første punktum. Oppgaven går i hovedsak ut på å belyse hvilke typer av virksomhet som er skattepliktig som økonomisk virksomhet.

Skatteplikten gjelder bare dersom omsetningen av den økonomiske virksomheten overstiger visse beløpsgrenser. Beløpsgrensen ligger i utgangspunktet på 70 000 kr i året, jf. § 2-32 annet ledd annet punktum. Veldedige og allmenntilgode² institusjoner og organisasjoner har en beløpsgrense på 140 000 kr i året jf. annet ledd tredje punktum.

Et lokalt idrettslag leier ut hallen sin til tre messearrangementer i året. Er utleien ansett å være skattepliktig økonomisk virksomhet? Studentsamskipnaden har en bokhandel som selger både fagbøker og andre vanlige bøker. Er inntektene fra boksalg skattepliktig økonomisk virksomhet? En fotballklubb kan ha store tv- og sponsorinntekter. Skal dette anses å være inntjent som ledd i økonomisk virksomhet? I alle de tre eksemplene er institusjonene skattefrie etter første ledd. Spørsmålet er om de er begrenset skattepliktige etter § 2-32 annet ledd.

Slike spørsmål må rettsanvendere, i hovedsak ligningsmyndighetene, ta stilling til. Regelen om skattlegging av økonomisk virksomhet er uklar når det gjelder grensdragningen mellom skattefri og skattepliktig inntekt. Ordlyden i § 2-32 annet ledd er knapp og det er rettspraksis og ligningspraksis som har knesatt vurderingstemaet. En tydeligere og mer forutberegnelig rettstilstand vil være til hjelp både for ligningsmyndighetene og de organisasjonene som ikke har erverv til formål.

² De veldedige og allmenntilgode organisasjonene utgjør den største gruppen av innretninger som faller inn under bestemmelsen.

1.2 Avgrensninger

Hovedtyngden av oppgaven går ut på å redegjøre for hva som ligger i vilkåret om ”økonomisk virksomhet” i § 2-32 annet ledd. Vurderingen av om en institusjon har et ikke-erhvervsmessig formål etter første ledd faller utenfor kjernen av oppgaven, men vil bli omtalt kort for å få satt vilkåret om økonomisk virksomhet, og bestemmelsen i annet ledd, inn i en større sammenheng. Driver en institusjon i hovedsak med virksomhet av økonomisk karakter, vil den ikke falle inn under første ledd og vurderingen i annet ledd blir derfor ikke aktualisert.³ Reglene i tredje til femte ledd vil ikke bli behandlet i oppgaven.

Subjekter som omfattes av § 2-32 første ledd omtales ofte som skattefrie institusjoner. Denne beskrivelsen er ikke helt treffende. Subjekter etter bestemmelsen må som utgangspunkt betale merverdiavgift på lik linje med forbrukere. I tillegg må de svare arbeidsgiveravgift og en rekke andre indirekte skatter. I sum kan slike skatter og avgifter utgjøre en større belastning for institusjonene enn det skatt av formue og inntekt gjør. Det er lite samsvar mellom de forskjellige regelverkene om skattleggingen av slike organisasjoner.⁴ En gjennomgang av regelverket rundt disse skattene og avgiftene faller utenfor oppgavens problemstilling.

1.3 Begreper

Fritaksbestemmelsen i § 2-32 hadde sin forløper i skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9 § 21 bokstav k og skattelov for landet av 18. august 1911 nr. 8 § 26 bokstav k. Innholdet i de to bestemmelsene er identisk og for enkelhets skyld vil jeg i det videre omtale begge bestemmelser som § 26 k. Ordlyden i de gamle §§ 26 k/ 21 k første og annet ledd var noe ulikt utformet dagens § 2-32, men det er ingen realitetsforskjell i

³ se Rt. 1991 s. 705 (Veritas II) og punkt 4 i avhandlingen.

⁴ Se Gjems-Onstad. Ole *Norsk bedriftskatterett*. 7. Utg. Oslo 2008 s. 320, Gjems-Onstad, Ole. *Skatt, avgift og allmennyttige organisasjoner*. Oslo 1989 s. 15-18.

bestemmelsene.⁵ Dette innebærer at rettspraksis etter de eldre bestemmelsene er relevant ved fortolkningen av sktl. § 2-32 i dag. De eldre skattelovene vil bli omtalt som skattelov (1911) og den nyere som skatteloven eller skattelov (1999).

Det er vanskelig å finne et felles samlebegrep som omfatter alle de innretninger som faller inn under fritaket i § 2-32 første ledd. I overskriften til bestemmelsen heter det ”*institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.*” Denne betegnelsen vil jeg bruke noen ganger i oppgaven. Ellers vil jeg bruke ”§ 2-32 institusjoner”, eller begrepet ”*skattefrie institusjoner*” som samlebetegnelse på alle de subjekter som faller inn under første ledd. Andre former som vil bli brukt er ”*skattefrie innretninger,*” ”*skattefrie organisasjoner,*” ideelle organisasjoner m.v.

Bestemmelsen i § 2-32 blir i noen tilfeller omtalt som vernebestemmelsen fordi den fritar de ideelle institusjonene fra den generelle skatteplikt. Betegnelsen er treffende fordi den underbygger poenget med at lovgiver har ønsket å tilgodese de ideelle institusjonene med skattefritak. Jeg vil også bruke denne betegnelsen i avhandlingen.

1.4 Rettskilder

I oppgaven vil jeg bruke en del rettskilder som er spesielle for skatteretten.

1.4.1 Uttalelser fra Finansdepartementet (FIN)

På hjemmesiden⁶ til Finansdepartementet står følgende om deres uttalelser:

⁵ Jfr. Ot. prp. nr. 86 (1997-98) side 38-39

⁶ http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover_regler/prinsipputtalelser.html?id=255

”Finansdepartementet får noen ganger spørsmål om hvordan skatte- og avgiftsreglene skal forstås. I brevene nedenfor finner du Finansdepartementets svar på endel slike spørsmål. Finansdepartementets tolkninger av reglene vil ofte være retningsgivende når lignende saker skal avgjøres.”

Uttalelsene er Finansdepartementets syn på gjeldende rett. Ved tvil vil uttalelser fra FIN veie tyngre en uttalelser fra skattedirektoratet og det som fremkommer av Lignings ABC. Skatteetaten og skattedirektoratet er underlagt Finansdepartementet og må følge de instruksjer Finansdepartementet måtte gi.

1.4.2 Lignings ABC

Lignings ABC tar sikte på å oppnå en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene ifølge forordet til Lignings ABC 2010/2011. Lignings ABC er en håndbok med skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder jf. forordet. Etatens ansatte bruker boken til å løse skattespørsmål. Lignings ABC-en har en bestemt løsning i alle tilfeller. Foreligger det et tvilsomt rettsspørsmål vil det ikke være uttrykk for det i håndboken. Lignings ABC er ment å være gjeldende praksis og sånn sett er det en viktig rettskilde på skatterettens område. Dette gjelder særlig på de rettsområder der det er lite andre rettskilder.

1.4.3 Bindende forhåndsuttalelser (BFUer) og andre uttalelser fra Skattedirektoratet (SKD)

Etter forordet til Lignings ABC 2010/2011 har uttalelser fra Skattedirektoratet samme vekt som Lignings ABC. Bindende forhåndsuttalelser er uttalelser fra skattedirektoratet i et konkret tilfelle etter henvendelse fra skattyter. Skattedirektoratet kan også komme med mer generelle uttalelser, disse vil da ha samme vekt som BFUer og Lignings ABC.

1.4.4 Skatteetatens brosjyre ”Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner”⁷

”Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner” vil ha nærmest samme vekt som Lignings ABC. Brosjyren er skatteetatens syn på gjeldende rett og gjenspeiler ligningspraksis.

2 Anvendelsesområde for skatteloven § 2-32 første ledd

2.1 Subjektene som er omfattet av skattefritaket i § 2-32 første ledd

2.1.1 Institusjoner og organisasjoner som ikke har erverv til formål

Etter ordlyden i sktl. § 2-32 første ledd er det ”*mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning*” som er fritatt for skatt. Formuleringen utelukker at fysiske personer kan være subjekter etter bestemmelsen. Vernebestemmelsen er et unntak fra sktl. § 2-2 som hjemler den alminnelig skatteplikten for selskap m.v. hjemhørende i Norge. De subjekter som faller inn under § 2-2 første ledd⁸ kan i utgangspunktet også være subjekter etter § 2-32 første ledd.

”*Mild stiftelse*” må ses som en tradisjonell formulering som ikke er av særlig betydning i dag. I dommen inntatt i Rt. 1933 s. 1287 uttalte Høyesterett at ”*det karakteristiske ved en mild stiftelse er at den er av velgjørende art.*”⁹ Stiftelsesloven av 15. juni 2001 nr. 59 (stiftl.) § 2 definerer stiftelse som:

⁷ Skatteetaten 2009.

⁸ annet ledd omhandler blant annet de ansvarlige selskaper som ikke er egne skattesubjekter, sånn sett kan de heller ikke være subjekter etter § 2-32.

⁹ s. 1288

”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.”

Videre er det i stiftl. § 4 gjort skille mellom ”*alminnelige stiftelser*” og ”*næringsdrivende stiftelser*.” Næringsdrivende stiftelser har økonomisk formål og må sies å være utelukket som subjekter etter vernebestemmelsen av den grunn. Det kan virke som det skatterettslige begrepet ”*milde stiftelser*” er en undergruppe av begrepet alminnelige stiftelser i stiftelsesloven. For at en stiftelse skal falle få innvilget skattefrihet vil det avgjørende være at formålet med den er av ikke-økonomisk art.

”*Selskap*” omfatter selskaper bortsett fra de ansvarlige selskaper og kommandittselskap, da disse ikke er egne skattesubjekter etter sktl. § 2-2 annet ledd. Selskapsloven (Lov av 21. juni. 1985 nr.83) § 1-1 første ledd forutsetter også at et ansvarlig selskap driver økonomisk virksomhet, noe som ytterligere er med på å begrunne at slike selskaper ikke kan være skattefrie etter § 2-32 første ledd.

”*Innretninger*” er et vidt begrep som inkluderer de andre subjektene etter § 2-32 første ledd. De andre subjektene må ses på som former av presiseringer av begrepet innretninger som er særlig vanlige. Oppregningen i § 2-32 er ikke ment å være uttømmende, se Rt. 1928 s. 402 (Den Norske Amerikalinjes Sjømandsfond) s. 403. At oppregningen i første ledd ikke er ment å være uttømmende avspeiles også i bestemmelsens overskrift, ”*institusjon og organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.*” Organisasjoner og institusjoner er brede karakteristikk som må sies å dekke de fleste former å organisere en juridisk person på. Bruken av m.v. (med videre) viser også at overskriften ikke er ment å være uttømmende.

Noen typer innretninger vil ha en struktur og organisering som gjør at de typisk brukes til økonomisk virksomhet. Aksjeselskaper er av en slik karakter, men ordlyd og praksis

utelukker ikke at aksjeselskap kan være skattefrie. I Rt 2003 s. 861 (Ernst G. Mortensen II) i avsnitt 27 uttaler førstvoterende:

”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.”

Organisering som aksjeselskap er ikke avgjørende for om et selskap har erverv til formål. Velger en aksjeselskapsform tar man normalt sikte på økonomisk gevinst og dette vil ha betydning ved vurderingen av om et aksjeselskap skal anses skattefritt. Hva som står i vedtektene vil være av betydning ved vurderingen, herunder om eierne kan ta ut utbytte. En samlet vurdering må til for å avgjøre om et aksjeselskap skal være skattefritt etter § 2-32 første ledd.

Organisasjonsform er ikke avgjørende for å få skattefritak etter skatteloven § 2-32. Viktigst blir vurderingen av om organisasjonene har erverv til formål eller ikke.

2.1.2 Veldedige og allmennyttige organisasjoner

Veldedige og allmennyttige organisasjoner er en undergruppe av de skattefrie institusjonene. Skillet mellom veldedige og allmennyttige organisasjoner på den ene siden, og resten av § 2-32 institusjonene på den andre siden er viktig å trekke opp. Allmennyttige og veldedige organisasjoner kan omsette for 140 000 kr av økonomisk virksomhet uten å skatte av det, jf. § 2-32 annet ledd tredje punktum. Omsetningsgrensen for resten av de skattefrie institusjonene er på 70 000kr jf. § 2-32 annet ledd annet punktum.

Ordlyden er veldedig og allmennyttig, og det kan virke som organisasjonen må være både veldedig og allmennyttig for å nyte godt av den høyeste beløpsgrensen. I Lignings ABC

2010/2011 er overskriften ”*veldedig eller allmennyttig*,”¹⁰ og det er nok slik ordlyden skal forstås. Organisasjonen må være enten veldedig eller allmennyttig, men trenger ikke være begge deler.

Regjeringen nedsatte et utvalg ved kongelig resolusjon 30. august 1985. Utvalget ble kalt Korvaldutvalget etter dets formann Lars Korvald. Oppgaven var blant annet: ”*å få utredet ulike spørsmål og problemstillinger ved de frivillige organisasjonenes virksomhet.*”¹¹

Utvalgets sluttprodukt NOU:1988:17 ”*Frivillige organisasjoner*” førte til en rekke lovendringer i regelverket for de frivillige organisasjonene. NOU 1988:17 dannet også grunnlaget for innføringen av § 2-32 annet ledd annet og tredje punktum,¹² slik at allmennyttige og veldedige organisasjoner kan omsette for 140 000 kr som ledd i økonomisk virksomhet skattefritt og resten av institusjonene kan omsette for 70 000 kr skattefritt.

I forarbeidene¹³ til § 2-32 annet ledd tredje punktum kommer det frem at de fleste av organisasjonene som blir behandlet i NOU:1988:17 ”*Frivillige Organisasjoner*” vil være allmennyttige og veldedige organisasjoner. Korvaldutvalget behandler ti organisasjonstyper:

- ”1. *Humanitære og sosiale organisasjoner*
2. *Kvinneorganisasjoner og kvinnesaksforeninger*
3. *Idrettsorganisasjoner, idrettslag*
4. *Kulturorganisasjoner, kulturvernorganisasjoner og natur/miljøvernorganisasjoner*

¹⁰ s. 1041.

¹¹ NOU 1988:17 s. 13.

¹² Innføring av beløpsgrensene på 70 000 kr som skattefri økonomisk virksomhet for alle organisasjoner (Endringslov til skatteloven av 2. januar 1992 nr.1.) og 140 000 kr for veldedige og allmennyttige organisasjoner (Endringslov til skatteloven av 5. desember 1997 nr. 90).

¹³ Ot.prp.nr.1 (1997-98) s. 34.

5. *Hobbyforeninger*
6. *Religiøse organisasjoner og livssynsorganisasjoner*
7. *Internasjonalt orienterte organisasjoner, menneskerettighetsorganisasjoner og solidaritetsorganisasjoner*
8. *Velforeninger, grendelag, nærmiljøorganisasjoner, borettslag (eksklusive eiendomsforvaltning)*
9. *Spontane aksjonsgrupper, ad hoc-bevegelser*
10. *Andre foreninger, lag.*¹⁴

Lignings ABC 2010/2011¹⁵ har lagt de 10 organisasjonstypene til grunn som veldedige og allmennyttige. Etter gjeldende rett kan en legge de ti organisasjonstypene til grunn som veldedige og allmennyttige.

Uttalelsene i Ot. prp. nr. 1 (1997-98) s 34 utelukker ikke at det er andre typer av organisasjoner som Korvaldutvalget ikke har nevnt som omfattes. I Lignings ABC er ”Husflidforening med formål å fremme god norsk husflid kulturelt, økonomisk og sosialt,”¹⁶ et eksempel på en forening som er funnet å være veldedig og allmennyttig uten at det er nevnt i NOU 1988:17 på s. 13.

Er man i tvil om organisasjonen er veldedig eller allmennyttig må en vurdere om organisasjonen er til nytte for en viss bredde av befolkningen. Etter Lignings ABC 2010/2011 bør organisasjonene ivareta mer allmenne samfunnsinteresser.¹⁷ Videre fremkommer det at organisasjonene må være ”tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker,” for å være veldedige og allmennyttige.

¹⁴ s. 17.

¹⁵ s. 1041.

¹⁶ s. 1041.

¹⁷ s. 1041.

Nærings-, yrkes-, og arbeidsorganisasjoner, studentorganisasjoner, politiske partier m.v. er ikke allmenntiltige og veldedige etter forarbeidene til § 2-32 annet ledd tredje punktum, se Ot. prp. 1 (1997-98) s. 31. Noen nærmere begrunnelse for avgrensningen fremgår ikke av lovforarbeidene. Slike organisasjoner fremmer ikke allmenntiltige interesser, men snevrere interesser som ofte ikke har et veldedig preg. De anses nok av den grunn ikke som allmenntiltige og veldedige.

2.2 Skatter fritaket i sktl. § 2-32 første ledd gjelder for

Skattefritaket etter § 2-32 første ledd gjelder for inntektsskatt og formuesskatt. Fritaket for inntektsskatt gjelder i hovedsak skatteplikten etter skatteloven kapittel 5. Fritaket for formuesskatt gjelder skatteplikten etter skatteloven kapittel 4.

3 Ikke erverv til formål skatteloven § 2-32 første ledd

3.1 Innledning

For å få satt vilkåret om økonomisk virksomhet i annet ledd inn i en større sammenheng må man ha en forståelse av hovedregelen i første ledd. **I punkt 3.2.** ser jeg på grunnleggende hensyn bak bestemmelsen i første ledd. **I punkt 3.3.** redegjøres det kort for vurderingen som ligger bak avgjørelsen av om en institusjon er skattefri etter § 2-32 første ledd.

3.2 Hensyn bak regelen i § 2-32 første ledd

Formålet med skatt er å få inn nok penger til drift av staten. Pengene som trengs for å opprettholde statsapparatet kan ikke innhentes helt vilkårlig. En har skranker for dette i form av at legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende på skatterettens område. For å unngå vilkårlig inndrivelse av skatter finnes det en del allmenne styrende hensyn som ligger bak utformingen av skattereglene. Zimmer omtaler disse hensyn som hensynet til rettferdighet og effektivitet.¹⁸ Likebehandling er en form for rettferdighet. Skattefrihet etter § 2-32 første ledd er et brudd på likhetshensyn som er bærende i skatteretten. Et unntak fra den alminnelig skatteplikt slik som i § 2-32 første ledd må begrunnes i andre hensyn.

I forarbeidene¹⁹ finner en ingen redegjørelse for hvilke hensyn som danner grunnlag for regelen. Forarbeidene²⁰ diskuterer først og fremst utstrekningen av regelen. Hensynet bak regelen må søkes på mer prinsipielle grunnlag, og kan forklares så enkelt som at lovgiver har ønsket å støtte opp under ideell virksomhet. Dette fremgår blant annet av rettspraksis.

I Rt 1955 s. 175 (Veritas I) bemerker byretten dette om vernebestemmelsen og uttalelsen tiltres av Høyesterett:

”Dens øyemed er å frita for skatteplikt humanitære, allmennyttige og selskapelige institusjoner, hvor samfunnsnyttige sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende.”²¹

Formålet bak bestemmelsen er å tilgodese virksomhet av ideell og samfunnsnyttig karakter.

Slik virksomhet utøves i stor grad av de frivillige organisasjonene, og denne gruppen institusjoner utgjør hovedgruppen av de skattefrie institusjonene. De frivillige

¹⁸ Se Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 6. Utg. Oslo 2009 s. 31.

¹⁹ Gjems-Onstad 1989 s. 18-19.

²⁰ Gjems-Onstad 1989 s. 18-19.

²¹ s. 181, Se Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen I) på side 925 for tilsvarende uttalelse.

organisasjonene har alltid vært en stor del av den norske samfunnsstrukturen. Disse organisasjoner tar seg av viktige samfunnsoppgaver som staten ellers måtte ha tatt seg av. Fremveksten²² av de frivillige organisasjonene på slutten av 1800-tallet og begynnelsen av 1900-tallet må ha vært avgjørende for innføringen av vernebestemmelsen. Frivillige organisasjoner²³ er en bredere gruppe enn de veldedige og allmennyttige organisasjoner og omfatter også nærings-, yrkes- og arbeidsorganisasjoner m.v.

Mothensynet lovgiver har vektlagt ved utforming av § 2-32 første ledd er de alminnelige skatterettslige prinsipp om likhet og rettferdighet.²⁴ Lovgiver har funnet at hensynet til å fremme ideell virksomhet har veid tyngre enn det overordnede skattemessige prinsipp at alle like skattesubjekter skal behandles likt. I § 2-32 annet ledd skatlegges skattefrie institusjoner for økonomisk virksomhet ut over beløpsgrensene. Lovgiver har funnet at hensynet til likhet har veid tyngre enn hensynet til å tilgodese ideell virksomhet når institusjonene driver økonomisk virksomhet, som er på siden av virksomhetens ideelle formål.

Lovgiver har ønsket å belønne den type innsats ideelle organisasjoner og institusjoner gjør. En kan diskutere om skattelette er den mest effektive måten å gjøre dette på. Et alternativ er direkte støtte. Ved å yte direkte støtte vil en i større grad ha kontroll på hvilke institusjoner som får støtte og hvor mye hver enkelt institusjon får. Dette fremstår som en enklere og mer effektiv måte å støtte opp under slik virksomhet på. På en annen side ville det være vanskeligere å avgjøre hvor mye støtte hver enkelt institusjon skal få. Skal det være en form for differensiering mellom de ulike subjektene? Sånn sett er skattelette en enkel og effektiv måte å gjøre det på, ”støtten” er selvregulerende. Desto mer inntekt subjektet har, desto mer får subjektet i støtte. Direkte statsstøtte kan være problematisk etter statsstøttereglene i EØS-retten, men den problematikken vil ikke bli tatt opp i denne avhandlingen.

²² NOU 1988:17 s. 18.

²³ Se forarbeider til § 2-32 annet ledd annet punktum. Ot.prp. nr. 24 (1991-92) s. 5.

²⁴ Se f. eks. Zimmer 2009 s. 31.

3.3 Vurderingstemaet etter høyesterettspraksis

For å bli fritatt for skatt kan ikke institusjonen ha erverv til formål. En vanlig språklig forståelse av formål sikter til hensikten bak en aktivitet. I relasjon til § 2-32 første ledd må institusjonen ikke være egnet til å tjene ervervsmessige interesser for å omfattes av skattefritaket.²⁵

I noen tilfeller vil en institusjon ha et sammensatt formål. Det avgjørende er da hovedformålet. Et godt eksempel til belysning er utviklingen til selskapet Det Norske Veritas. Hvorvidt Veritas skulle falle inn under fritaket i § 26 k første ledd var oppe til vurdering i avgjørelsene inntatt i Rt. 1955 s. 175 (Veritas I) og i Rt 1991 s 705 (Veritas II). I den første dommen ble Veritas ansett å være en skattefri institusjon, men senere i 1991 ble institusjonen kjent skattepliktig. Begrunnelsen for dette var at hovedformålet hadde gått over fra å være av ideell art i den første dommen, til å være av ervervsmessig art i den siste dommen.

Utviklingen skyltes ikke en endring i rettsstilstanden, men endringer i Veritas' virksomhet. I den første dommen ble hovedtyngden av virksomheten klassifisert som ikke-ervervsmessig virksomhet. I dom nummer to anslo Høyesterett den ideelle virksomheten til å utgjøre rundt 40 % av den totale omsetningen. Hovedformålet med virksomheten var da ervervsmessig og institusjonen var ikke lenger skattefri.²⁶

Forarbeidene til bestemmelsen er knappe og det nærmere innholdet av hva som ligger i å ikke ha erverv til formål har blitt utviklet gjennom rettspraksis og ligningspraksis. I en rekke høyesterettsdommer er det trukket frem tre momenter som må vurderes. Momentene kommer til uttrykk i Rt 1955 s. 175 (Veritas I) der Høyesterett uttaler:

²⁵ se Gjems-Onstad 1989 s. 27.

²⁶ En slik hovedformålsbetraktning er også lagt til grunn i Rt. 1982 s. 491 (Isberg).

”Jeg er således på grunnlag av de foreliggende opplysninger om institusjonens formål, dens indre oppbygning og dens virksomhet, enig med byretten i at den må karakteriseres som en halvoffentlig institusjon, som fremmer allmennyttige interesser og som ikke har erverv til formål.”²⁷

Institusjonens formål (særlig vedtektene), dens indre oppbygning (struktur) og dens faktiske virksomhet utgjør hovedtyngden ved vurderingen av om en institusjon er skattefri eller ikke.

Ved avklaring av om institusjonen har erverv til formål eller ikke etter § 2-32 første ledd vektlegges også andre forhold. I Veritas I-dommen ble det vektlagt at det i stiftelsens vedtekter ikke ble åpnet for noen utdelinger til medlemmene.²⁸ Her ser en at dersom det åpnes for utdelinger til eiere eller medlemmer, så vil dette trekke i retning av skatteplikt for innretningen.

Dette momentet kan ses i sammenheng med momentet om skattesubjektets oppbygning. Velger en aksjeselskapsform åpner dette i større grad for utdelinger, enn hvis man velger andre former å organisere virksomheten sin på. Aksjeselskap har også vanligvis som mål å drive virksomhet med overskudd. Institusjonens organisasjonsform er ikke avgjørende for om den er skattefri²⁹ eller ikke, men valg av aksjeselskaps form innebærer at det skal mer til å bli fritatt for skatt etter § 2-32.³⁰

²⁷ s. 177. Samme vurderingstema er lagt til grunn i Rt 1985 s. 917 på s. 920 (Ernst G. Mortensen I), Rt. 1991 s. 705 på s. 710 (Veritas II) og Rt. 2003 s. 861 avsnitt 25 (Ernst G. Mortensen II).

²⁸ s. 181.

²⁹ eks. på aksjeselskaper som er ansett skattefrie se. Utv. 1968 s. 404 som gjaldt et brobyggeselskap i et utkantstrøk.

³⁰ Strenge krav for aksjeselskap underbygges i Rt. 2003 s. 861 avsnitt 27 (Ernst G. Mortensen II) der et aksjeselskap ikke ble ansett skattefritt selv om det ble eid av en ideell stiftelse, motsetningsvis se Utv. 2008 s. 1118 som gjaldt skattlegging av aksjeselskaper som stod bak tre årlige idrettsarrangementer. Her ble virksomheten ikke skattepliktig.

Hvis man skal utpeke et vurderingstema som særlig tungtveiende må det være innretningens faktiske virksomhet. Står det i en stiftelses vedtekter at alt overskuddet skal gå til fremme av stiftelsens veldedige formål, men det i realiteten brukes til å sikre ervervsmessige interesser, ville det være feil å legge hovedvekt på formålet i vedtektene. Et eksempel på at den faktiske virksomhet ble funnet avgjørende på tross av det vedtektsbestemte formål finner en i dommen inntatt i Rt 1982 s. 491 (Isberg).

Om en organisasjon eller institusjon er fritatt for skatt etter sktl. § 2-32 første ledd beror på en konkret helhetsvurdering. En nærmere vurdering av hvilke momenter som er relevante og hvilken vekt de har, ligger utenfor denne avhandlingen.

4 Sammenhengen mellom første og annet ledd³¹

I Veritas II-dommen ble institusjonen kjent skattepliktig for hele sin virksomhet. Det Norske Veritas anførte prinsipalt at en kunne skille ut de deler av virksomheten som eventuelt var skattepliktige fra den ikke-ervervsmessige virksomheten ved vurderingen etter første ledd. Høyesterett avviser at loven er å forstå på den måten:

”Konsekvensen av en slik lovforståelse ville være at lovendringen i 1927 som tok sikte på å begrense rekkevidden av skattefriheten for de institusjoner som omfattes av første ledd, samtidig innebar en utvidelse av området for hvilke institusjoner som omfattes av skattefriheten.”³²

³¹ for mer om temaet se Michelet, C.F. *Skattefrie Sammenschlutninger*. Oslo 1981 s. 75 følgende og Gjems-Onstad 1989 s. 20.

³² s. 710.

For å avgjøre om en institusjon er skattefri etter første ledd må en se på dens samlede virksomhet. Den økonomiske virksomheten er således med i vurderingen av om institusjonen er skattefri. Neste spørsmål blir hva som teller med som økonomisk virksomhet i helhetsvurderingen etter § 2-32 første ledd. Dette ble det tatt stilling til i Veritas II.

Det Norske Veritas hadde en rekke datterselskaper. Virksomheten til disse selskapene var med i Høyesteretts samlede vurdering av om Veritas hadde erverv til formål eller ikke. Her må en trekke opp en grense mot passiv kapitalplassering som faller utenfor begrepet økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd. I dommen uttaler Høyesterett:

*” Etter min mening kan utøvelsen av Veritas’ eierinteresser i disse selskapene ikke karakteriseres som passiv kapitalplassering, men som en del av institusjonens samlede aktivitet.”*³³

Høyesterett slår kort fast at det ikke er tale om passiv kapitalplassering og går ikke noe nærmere inn på dette skillet. Dersom selskapet som institusjonen har eierinteresser i driver virksomhet som har tilknytning til driften av institusjonen, må dette peke i retning av at det dreier seg om mer enn passiv kapitalplassering. Er investeringen bare en pengeplassering i et selskap uten tilknytning til den totale virksomheten, kan det peke i retning av at plasseringen skal klassifiseres som passiv kapitalplassering.

Driver en institusjon økonomisk virksomhet i stor skala vil institusjonen aldri bli fritatt for skatt etter første ledd, og da vil vurderingen i annet ledd aldri bli aktuell. Litt kategorisk sagt vil organisasjoner som driver med 51 % økonomisk virksomhet og 49 % ideell virksomhet falle utenfor anvendelsesområde for vernebestemmelsen. Det er den

³³ s. 710.

prosentvise størrelse av omsetningen som legges til grunn ved vurderingen av hva som utgjør hovedtyngden av virksomheten, jf. Veritas II s. 712.

5 Et overblikk over § 2-32 annet ledd

5.1 Historisk bakgrunn

Opprinnelig var institusjonene helt fritatt for skatt av formue og inntekt etter § 26 k første ledd. Ved endringslov 3. juni 1927 nr. 3 ble annet ledd tilføyd og skattefritaket ble begrenset. Bakgrunnen for endringen var Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1926 s. 262 (Aalesunds Arbeiderforening). Her ble en arbeiderforening i Ålesund fritatt for skatt av inntekter ved utleie av en forretningsgård. Foreningen hadde ikke erverv til formål og var fritatt for skatt etter § 26 k første ledd. Når en skattefri institusjon drev virksomhet av økonomisk karakter, som ikke hadde noe med det ikke-erверvsmessige formålet å gjøre, fant lovgiver det urimelig at slik aktivitet ikke ble skattlagt. Resultatet av dommen ble at lovgiver innførte et nytt annet ledd i bestemmelsen.

Departementet foreslo opprinnelig at ordlyden i annet ledd skulle være at den ellers skattefrie institusjon måtte skatte av ”*erhvervsmessig virksomhet utenfor selskapets egentlige formaal.*”³⁴ Lovforslaget ble forkastet fordi en for snever virksomhetsdefinisjon kunne føre til at for store inntekter ble skattefrie, og en endte derfor på dagens ordlyd med skatteplikt for ”*økonomisk virksomhet.*” Vurderingstemaet som senere er blitt utviklet i rettspraksis om at økonomisk virksomhet som realiserer institusjonens ikke-erверvsmessige formål er fritatt for skatt,³⁵ har grunnlag i den formulering lovgiver opprinnelig la til grunn.

³⁴ Innst. O. XIV 1927 s. 4.

³⁵ Se punkt 6.7.

5.2 Hensyn bak regelen i § 2-32 annet ledd

Skatteloven § 2-32 annet ledd er et unntak fra en unntaksregel. Når ellers skattefrie institusjoner må skatte av økonomisk virksomhet faller en tilbake på skattelovens hovedregel om alminnelig skatteplikt. De hensyn som begrunner alminnelig skatteplikt er således de samme som begrunner skatteplikt etter § 2-32 annet ledd. Likhets og rettferdighetshensyn begrunner derfor skatteplikt etter § 2-32 annet ledd.

I forarbeidene til § 26 k annet ledd første punktum uttrykkes ikke hensynene bak bestemmelsen. Derimot er hensynet til å unngå konkurransevridding nevnt i Ot.prp.nr.24 (1991-92) s 3.³⁶ Forarbeidene gjelder ikke direkte ved innføringen av § 26 k annet ledd første punktum, men det senere annet punktum. I lovforarbeidene diskuteres det om hensynet til å unngå konkurransevridding blir ivaretatt ved innføring av skattefrihet ved omsetning av økonomisk virksomhet under 70 000kr. Her ser en at annet ledd første punktum ble innført for å unngå for store fordeler for de skattefrie institusjonene i konkurranse med skattepliktige virksomhetsutøvere.

Hensynet til å unngå konkurransevridding er også omtalt i Rt. 1991 s. 705 på s. 712 (Veritas II) og UTV-2007-1465 (SINTEF) på s. 1479. Disse sakene gjaldt spørsmål om skattefritak etter første ledd i henholdsvis § 26 k og § 2-32. Det ble reist spørsmål om hvorvidt å gi disse institusjonene skattefritak ville føre til en urettferdig konkurransesituasjon. Akkurat det samme hensyn gjør seg gjeldende ved utforming av vilkåret om ”*økonomisk virksomhet*” i annet ledd. Er skattefritak av virksomheten uheldig for konkurransesituasjonen med skattepliktige virksomhetsutøvere, er det et viktig moment for skatteplikt.

Det fremkommer videre av NOU 1988:17 s. 365 at skattefriheten etter § 26 k første ledd vil kunne lede til unndragelse av skatt. Bedrifter som egentlig har erverv til formål ville kunne

³⁶ Forarbeider til endringslov av skatteloven av 2. jan. 1992 nr. 1.

ikke seg et allmennyttig eller ikke ervervsmessig formål, for i denne hensikt å unngå skatt. Ved at økonomisk virksomhet blir skattlagt selv om institusjonen faller inn under § 2-32 første ledd, reduserer en sjansene for at skattefrie institusjoner blir brukt til skatteunndragelsesformål.

Faren for konkurransevridning virker å være hovedhensynet bak innføringen av § 26 k annet ledd. Hensynet til å unngå konkurransevridning kan en si bunnar i de overordnede hensyn om likhet og rettferdighet, som er bærende ved utforming av skatteregler.

6 Skattepliktig økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd

6.1 Noen overordnede synspunkter

Vurderingen av om noe er økonomisk virksomhet etter annet ledd er en todelt vurdering. For det første må aktiviteten være av et stort nok omfang til å overstige terskelen for økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd. Overstiger ikke aktiviteten terskelen for økonomisk virksomhet kan man stoppe vurderingen her, inntekten er skattefri. Slår man derimot fast at en aktivitet er økonomisk virksomhet blir neste spørsmål om den økonomiske virksomhet er med på å realisere institusjonens ikke-ervervsmessige formål, gjør den det så er inntekten også skattefri. En slik innskrenkende tolkning av vilkåret om økonomisk virksomhet er utviklet gjennom høyesterettspraksis³⁷ og ligningspraksis.

Punktene 6.2 til 6.6 tar for seg terskelen for å drive økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd, **punkt 6.7** ser på økonomisk virksomhet som er med på å realisere det ikke-

³⁷ Se f.eks. Bodø/Glimt-dommen.

erhvervsmessige formål og av den grunn er skattefri, **Punkt 6.8** omhandler de skattefrie beløpene av økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd annet og tredje punktum, **punkt 6.9** ser på utleie av fast eiendom og **punkt 6.10** omhandler fordelingen av fradrag mellom den ideelle og økonomiske virksomheten.

6.2 Skattepliktig økonomisk virksomhet

Ordlyden i skatteloven § 2-32 annet ledd første punktum lyder:

”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.”

Institusjoner og organisasjoner som i utgangspunktet er fritatt for skatt av inntekt og formue blir skattepliktige hvis de driver økonomisk virksomhet. Det er kun den delen av den totale virksomheten som klassifiseres som økonomisk virksomhet det skal skattes av. Et eksempel på økonomisk virksomhet, som følger direkte av ordlyden, er bortleie av fast eiendom.

For å fastsette det nærmere innhold av vilkåret i bestemmelsen er det naturlig å se til andre deler av loven som har samme eller lignende begrep. I sktl. § 5-1 jf. § 5-30 er inntekt av virksomhet skattepliktig.³⁸ For å unngå beskatning som virksomhet, blir det et poeng å holde en aktivitet på et slikt nivå at det ikke klassifiseres som virksomhet. Aktiviteten er da en hobbyaktivitet og vil kun være skattepliktig som kapitalinntekt etter sktl § 5-20.³⁹

³⁸ Overstiger en virksomhetsterskelen vil også subjektet bli skattepliktig etter sktl. §§ 12-10 (1) for enkeltpersonsforetak, eller §§ 10-40-10-45 for ansvarlig selskap.

³⁹ Kapitalinntekter er ikke skattepliktig for § 2-32 institusjoner.

Det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatteloven er definert i en rekke høyesterettsdommer.⁴⁰ Etter Rt 1985 s. 319 (Ringnes) fremkommer det at *”virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd.”*⁴¹ Videre har det i rettspraksis og teori blitt utpenslet et krav om at virksomheten må være av en viss art og omfang for å omfattes av skatteloven § 5-1.

Forarbeidene til § 26 k annet ledd uttrykker ikke at det er store forskjeller mellom begrepet økonomisk virksomhet i sktl. § 2-32 annet ledd og virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 jf. § 5-30. Kun en innskrenkning er omtalt, og det er at små enkeltstående arrangementer ikke skal være økonomisk virksomhet.⁴² En tilsvarende innskrenkning finnes ikke i forarbeidene til sktl. § 5-1 jf. § 5-30.

Terskelen for at en aktivitet anses som skattepliktig virksomhet etter § 5-1 er etter gjeldene rett lavere, noe som kommer til uttrykk i forarbeidene⁴³ til endringslov av 5. desember 1997 nr. 90. Uttaler FIN:

”Det er antatt at kravene for at en aktivitet i en ellers skattefri institusjon skal anses som skattepliktig økonomisk virksomhet, er noe høyere enn det alminnelige virksomhetskravet i (...) sktl. § 5-1.”

Her ser en at forarbeidene angir at terskelen for virksomhet er forskjellig i sktl. § 5-1 jf. § 5-30 og § 2-32. Rettspraksis⁴⁴ underbygger også denne tolkningen.

⁴⁰ Se f.eks. Rt 1985 s. 319 (Ringnes) og Rt 1995 s. 1422 (Kjøning).

⁴¹ s. 323.

⁴² Se Innst.O. XIV 1927 s 6. og punkt 6.3.

⁴³ Ot.prp. nr. 1 (1997-98).

⁴⁴ se Rt. 1956 s. 328, her anså Høyesterett at en betydelig utparsellering og salg av en tomt ikke medførte skatteplikt for en stiftelse med skattefritak etter § 2-32, første ledd.

Vilkåret om økonomisk virksomhet har utviklet seg fra vedtagelsen av § 26 k annet ledd i 1927. Tendensen har vært at det åpnes for en større bredde av aktiviteter fra de skattefrie institusjonenes side før skatteplikt inntreffer. Særlig gjelder dette for de aktiviteter som realiserer organisasjonenes ikke-økonomiske formål. Siste dom avsagt av Høyesterett på området som er Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt), er et bevis på denne utviklingen.⁴⁵ En kan sammenligne med Rt. 1963 s. 1360 (Malersvennenes forening) hvor Høyesterett la en strengere fortolkning av vilkåret om økonomisk virksomhet til grunn.

Forståelsen av virksomhetsvilkåret i § 5-1 jf. § 5-30 er av betydning ved forståelsen av vilkåret om økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd, men vilkårene er også på mange områder forskjellige. Alt som er skattepliktig virksomhet etter § 5-1 vil ikke nødvendigvis være økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd og motsatt. Utleie av forretningseiendom vil i utgangspunktet være skattepliktig virksomhet etter begge bestemmelser. Derimot kan utleie av fast eiendom være skattepliktig som økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd,⁴⁶ mens det samtidig ikke er av stor nok art og omfang for å bli ansett som skattepliktig virksomhetsinntekt etter § 5-1.⁴⁷ Dersom økonomisk virksomhet er med på å realisere den ellers skattefrie institusjonens ikke-økonomiske formål, er inntekten skattefri.⁴⁸ Her tolkes virksomhetsbegrepet i § 2-32 innskrenkende. Tilsvarende reservasjon gjøres ikke ved tolkning av virksomhetsvilkåret i § 5-1 jf. § 5-30.

Forskjellen mellom virksomhetsvilkåret § 5-1 og vilkåret om økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd kan begrunnes med at det er forskjellige hensyn som bærer bestemmelsene.

⁴⁵ se punkt 6.6.3.

⁴⁶ Utleie av fast eiendom er eksplisitt nevnt som et eksempel på økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd, tilsvarende presisering finner en ikke i § 5-30, som er en presisering av virksomhetsvilkåret i § 5-1, utleie av fast eiendom må være av et visst omfang for å falle inn under bestemmelsen, se Lignings ABC 2010/2011 på s. 1414 for terskelen for virksomhet etter § 5-30.

⁴⁷ Inntekten vil være skattepliktig som kapitalinntekt etter § 5-1.

⁴⁸ se punkt 6.7.

Hensynet til å fremme ideelle organisasjoners virksomhet taler mot en for omfattende skattlegging av § 2-32 institusjoner.

6.3 Små enkeltstående arrangementer

Finanskomitéen presiserte følgende i forarbeidene til endringslov av skatteloven av 3. juni 1927 nr. 3:⁴⁹

”Det er komitéens 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.”

Unntaket blir omtalt som ”tilfeldighetsunntagelsen.” Lovgiver har funnet at inntekter av tilfeldig virksomhet, så fremt det ikke drives i større omfang, skal være skattefritt.

Loppemarkeder som blir arrangert av skolekorpset et par ganger i året vil falle inn under fritaket. Hensynet til å unngå konkurransevridding vil ikke gjøre seg gjeldende i særlig grad her, i og med at varigheten og omfanget ikke er stort. Grunnen til at virksomhet av et visst omfang ikke skattlegges, er at lovgiver ønsker å tilgodese og stimulere til frivillig innsats.

Driver skolekorpset derimot en mer permanent form for bruktmarked vil skatteplikt inntre. Slik virksomhet bærer preg av å være næringsvirksomhet og skattefrihet for slik aktivitet ville være konkurransevridende.

Unntaket for tilfeldige aktiviteter er også omtalt i Lignings-ABC⁵⁰ som er uttrykk for gjeldende ligningspraksis. I skatteetatens brosjyre: ” *Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner* ” 5. juni 2009 er stadig tilbakevendende flyttejobber brukt som et eksempel

⁴⁹ Innst.O. XIV 1927 s 6.

⁵⁰ Lignings ABC 2010/2011 s. 1041.

på en aktivitet som kan være skattepliktig. Brosjyren er som påpekt innledningsvis uttrykk for skattedirektoratets syn på gjeldende rett å må ha tilnærmet lik rettskildemessig vekt som Lignings ABC.

Selv om slike tilfeldige arrangementer skulle overstige fribeløpene på henholdsvis 70-, og 140 000 kr er de allikevel skattefrie fordi det ikke overstiger terskelen for å være økonomisk virksomhet.

I avgjørelsen inntatt i Rt. 1934 s. 229 ble resultatet skattepliktig. Dommen reiste spørsmålet om Norsk Hesteeierforening var skattepliktig etter § 26 k annet ledd. Hesteforeningen var fritatt for skatt etter § 26 k første ledd. Foreningen var tilgodesett med to dagers nettoinntekt fra totalisatorløpene på Bjerkebanen drevet av Det Norske Travselsskap. Totalisatorløp er hestevaddeløp som er drevet i henhold til Lov om veddemål ved totalisator (totalisatorloven) 7. januar 1927 nr. 3. Man må ha konsesjon for å drive slike løp jf. totalisatorloven § 1. Norsk Hesteforening bistod Det Norske Travselsskap ved avviklingen av travløpene.

Inntektene fra disse dagene ble ansett å være innvunnet som ledd i økonomisk virksomhet. Selv om aktiviteten ikke varte over lang tid, var det kanskje omfanget som gjorde at arrangementet ble ansett skattepliktig. Dommen er gammel og den utviklingen som har skjedd i praksis peker i retning av at dommen ikke kan vektlegges i stor grad.

Tilfeldighetsunntagelsen følges opp i forarbeidene til endringslov av skatteloven av 5. desember 1997 nr.90⁵¹ ved innføringen av beløpsgrensen for skattefri omsetning på 140 000kr.

⁵¹Ot.prp.nr. 1. (1997-98) s. 32.

”Således vil sporadisk aktiviteter som loppemarkeder, basarer o.l. ikke anses som skattepliktig økonomisk virksomhet.” Videre uttaler departementet: ”Det har imidlertid ikke vært en streng praksis mht å anse slik aktivitet som næringsvirksomhet.”

Ligningspraksis har vist seg å være nokså liberal på dette område. Dette poengteres også i forarbeidene til endringsloven. Selv aktiviteter av et visst omfang og hyppighet har vært skattefrie. I Utv. 2003 s. 1469 uttaler Finansdepartementet (FIN):

”Det er imidlertid langvarig praksis for at ideelle organisasjoners drift av automater (...) ikke anses som skattepliktig økonomisk virksomhet”

Uttalelsen kom på bakgrunn av Røde Kors’ omfattende utplassering og drift av spilleautomater. Det kan slås fast at det i ligningspraksis legges til grunn en mer innskrenkende tolkning av økonomisk virksomhet enn det som er meningen etter forarbeidene. Etter forarbeidene⁵² er det først og fremst sporadiske aktiviteter som ikke er skattepliktige.

Liberal ligningspraksis tilsier at de skattefrie institusjonene kan drive virksomhet som er noe hyppigere enn det som er uttrykt i forarbeidene uten at skatteplikt inntrer.

6.4 Innsamlingsaksjoner

Innsamlingsaksjoner er etter forarbeidene⁵³ og i ligningspraksis ikke ansett å være økonomisk virksomhet. Veldedige organisasjoner som Røde Kors og Frelsesarmeen er helt avhengige av innsamlingsaksjoner for videre drift. Rene pengebidrag faller klart inn under

⁵² Ot.prp.nr. 1. (1997-98) s. 32.

⁵³ Ot.prp. nr.24 (1991-92) s. 3.

kategorien innsamling. I praksis har det oppstått en del grensetilfeller, og utplassering og drift av spilleautomater er et eksempel på dette.

Langvarig ligningspraksis har ansett skattefrie organisasjoners drift av gevinstautomater som en form for innsamling, og av den grunn har inntektene vært skattefrie. I Utv 2003 s. 1469 omtaler og viderefører Finansdepartementet dette syn. Det forutsettes at det er tale om relativt enkle automater som er innsamlingspregede og ikke tilbyr mer omfattende spilltjenester. Drift av mer underholdningspregede automater vil være ledd i økonomisk virksomhet. FIN uttrykker i ovennevnte uttalelse:

”I motsetning til drift av gevinstautomater som nevnt ovenfor, kan drift av underholdningsautomater etter departementets oppfatning etter forholdene anses som økonomisk virksomhet, også for ideelle organisasjoner.”

Grensedragningen i seg selv er ikke vanskelig. Gevinstautomater utbetaler gevinst, mens underholdningsautomater tilbyr underholdningstjenester, og utbetaler ikke premier. Et annet spørsmål er hvorfor man trekker opp dette skillet i forbindelse med skatteplikt, noe som kan virke pussig. Ser en på uheldige virkninger som gevinstautomater kan ha for spilleavhengige, kan en stille spørsmål ved det moralske rundt slike automater. Sånn sett er underholdningsautomater mindre problematisk. På en annen side tilbyr underholdningsautomater underholdningstjenester som i må sies å stå lenger unna rene innsamlingsaksjoner enn det gevinstautomater gjør. Dette kan være med å forklare hvorfor det kun er inntekt fra gevinstautomater som er ansett å være skattefritt etter § 2-32 annet ledd.

I Lignings ABC 2010/2011 s. 1041 gjelder skattefrihet for alle skattefrie institusjoner ved inntekter fra gevinstautomater, mens Finansdepartementet omtaler veldedige og allmennyttige institusjoner og ideelle organisasjoner i sin uttalelse.⁵⁴ Veldedige og

⁵⁴ Utv. 2003 s. 1469.

allmenntilgittige institusjoner og ideelle organisasjoner er i seg selv ikke nødvendigvis sammenfallende begreper. Det som er klart er at veldedige og allmenntilgittige er et snevrere begrep enn begrepet skattefrie institusjoner. I mange sammenhenger er ideelle organisasjoner en samlebetegnelse for alle § 2-32-institusjonene. Jeg legger til grunn, i likhet med Lignings ABC, at skattefrihet ved innsamlingsaksjoner gjelder alle de skattefrie institusjonene.

Ligningsmyndighetene og Finansdepartementet har nok tolket sktl. § 2-32 annet ledd vel innskrenkende til fordel for skattefrie institusjoner. Om en slik praksis hadde stått seg hvis det var oppe i rettssystemet i dag er usikkert. Forarbeidene omtale av innsamlingsaksjoner var nok ikke ment å strekke seg så langt som til omfattende utplassering og drift av spilleautomater.⁵⁵

6.5 Bortsettelse av økonomisk virksomhet

Problemstillingen som skal drøftes her er hvorvidt en ellers skattefri institusjon kan unngå å skatte av økonomisk virksomhet ved å sette driften bort til en annen fysisk eller juridisk person. Ordlyden i § 2-32 annet ledd lyder:

”Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet.”

Ordlyden kan forstås slik at det er institusjonen som må drive den økonomiske virksomheten selv for at aktiviteten skal bli skattepliktig. Forarbeidene (Innst. O. XIV 1927) viser til at ordlyden åpner for måter å omgå bestemmelsen på ved å sette bort den økonomisk virksomheten til andre.

⁵⁵ Gjems-Onstad 2008 s. 339-340.

*”kan gi anledning til omgåelse ved derved at institusjonen lar virksomheten drive av en annen således at overskuddet innbetales til den i form av årlig avgift eller på en annen måte.”*⁵⁶

Ved formelt å la en av medlemmene av organisasjonen ha ansvar for den økonomiske virksomheten kunne man få inn overskuddet gjennom medlemsavgifter eller lignende. Det følger videre av forarbeidene at det er realiteten som er avgjørende. Drives den økonomiske virksomheten for den skattefrie institusjonens regning og risiko er det institusjonen som er rett skattesubjekt.

Faren for omgåelse kan virke å være lite praktisk og Ole Gjems-Onstad mener det er vel så nærliggende å legge en identifikasjonsbetraktning til grunn.⁵⁷

Et eksempel på en slik betraktning finner en i Rt 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen). Spørsmålet i saken gjaldt gevinstbeskatning for dødsboet til Lilly Huseby Kvaalen etter den dagjeldende byskatteloven (Skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9) § 37 annet ledd. Spørsmålet var om oppføring og salg av to tremannsboliger i 1964 var et *”forretningsforetagende.”* Skatteplikten oppstod hvis salget og oppføringen var et *”forretningsforetagende.”* Det faktum at Lilly Huseby Kvaalen benyttet seg av forretningsfører, byggmester m.v. da hun satt opp boligene, i motsetning til å gjøre det selv, ble ikke tillagt noe betydning i dommen. Deres arbeid ble identifisert med henne, og arbeidet de gjorde var med i vurderingen av om salget var et *”forretningsforetagende.”* Hvis retten ikke hadde identifisert forretningsfører og byggmester og deres arbeid med Lilly Huseby Kvaalen, kan det tenkes at salget, og det arbeid som var gjort i forbindelse med salget, ikke hadde vært av stort nok omfang til å være et *”forretningsforetagende.”*

⁵⁶ s. 5.

⁵⁷ Gjems-Onstad 2008 s. 340.

Om man legger et omgåelsessyn eller en identifikasjonsbetraktning til grunn er ikke avgjørende. Så lenge den skattefrie institusjonen bærer risikoen for den økonomiske virksomheten så er det den skattefrie institusjonen som er det rette skattesubjektet.

Blant klubbene som driver eliteidrett i Norge, og særlig blant klubbene i norsk eliteserie i fotball, er det vanlig å ha et nært samarbeid med et eller flere aksjeselskaper. Skatterettslige problemstillinger som oppstår ved slike samarbeid er drøftet i Odd Anders Bøyum-Folkeseths artikkel *"Idrettslags samarbeid med andre juridiske personer - skattemessige problemstillinger,"* Skatterett 2011 nr. 1 s. 42-60. Særlig omfattende er norske eliteseriefotballklubbers samarbeid med s.k. fotbollselskaper. Slike s.k. fotbollselskaper har til formål å samarbeide med fotballklubbene for å nyttiggjøre seg av de inntektsmuligheter som ligger i eliteseriekubber i norsk toppfotball.⁵⁸ Fotballklubbene kan for eksempel overfører markedsføringsrettigheter eller deler av virksomheten sin til s.k. fotbollselskapene. Spørsmålet blir da hvordan inntekter ved slike overføringer skal skattlegges.

Hovedspørsmålet blir om slike inntekter er *"økonomisk virksomhet"* etter sktl. § 2-32 annet ledd. For at noe skal være økonomisk virksomhet må det innebære et visst aktivitetsnivå, ellers er det bare tale om passiv kapitalforvaltning. Inntekter ved passiv kapitalforvaltning er skattefrie for § 2-32- institusjoner.⁵⁹ Fotballklubbens inntjening ved å overføre deler av sin virksomhet eller rettigheter, bærer preg av å være kapitalinntekter. I slike tilfeller er det nærliggende å identifisere fotballklubbene med den del av det samarbeidene selskaps virksomhet som er knyttet opp mot vederlaget som fotballklubben får.⁶⁰ Inntektene til fotballklubben bør da skattlegges som om klubbene hadde utøvet rettigheten eller drevet virksomheten selv.⁶¹ Her bør tilsvarende identifikasjonsbetraktninger legges til grunn som i Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen).

⁵⁸ Bøyum-Folkeseth 2011 Skatterett s. 43.

⁵⁹ se punkt 6.6.

⁶⁰ Bøyum-Folkeseth 2011 Skatterett s. 52-54.

⁶¹ Bøyum-Folkeseth 2011 Skatterett s. 52-54.

6.6 Kapitalforvaltning

6.6.1 Passiv kapitalforvaltning

Det er kun økonomisk virksomhet de ellers skattefrie institusjonene må skatte av. Juridiske personer betaler skatt av kapitalinntekter med en skattesats på 28 % som alminnelig inntekt jf. sktl. §§ 5-1 jf. 5-20. Under kapitalinntekter⁶² regnes blant annet fordeler vunnet ved finansgjenstander og avkastning av fast eiendom og løsøre. Eksempler på inntekter vunnet ved finansgjenstander er renteinntekter, avkastning av fond, aksjer og selskapsandeler. Opp til et visst aktivitetsnivå vil omsetning av kapital være skattefritt for de skattefrie institusjonene, som såkalt passiv kapitalforvaltning. Aktiviteten er derfor ikke omfattende nok til å overstige terskelen for økonomisk virksomhet. Blir aktiviteten høy nok er resultatet at det blir skattepliktig som økonomisk virksomhet.

6.6.2 Aktiv kapitalforvaltning

Grensen for når en ellers skattefri institusjon driver aktiv kapitalforvaltning kan være vanskelig å trekke opp. I Rt. 1956 s. 328 ble en stiftelse tiltestamentert en fast eiendom. Formålet med eiendommen var å drive et aldershjem. For å opprettholde virksomheten skilte stiftelsen ut deler av eiendommen og solgte tomtene i flere etapper. Høyesterett kom enstemmig frem til at dette var skattefrie salg og ikke økonomisk virksomhet. Til sammen ble det solgt 26 bruksnummer, noe som tilsvarer 26 eiendommer. Salgene ble foretatt i tre omganger, til tre forskjellige kjøpere.

⁶² se sktl. § 5-20 første ledd bokstav a-d for hvilke inntekter som regnes som kapitalinntekter. Legg merke til at utleie av fast eiendom er en kapitalinntekt etter bestemmelsen, omfanget av utleien vil være avgjørende for om det er virksomhet etter § 5-1 eller ikke. For de skattefrie institusjoners er utgangspunktet at all utleie av fast eiendom er økonomisk virksomhet jf., § 2-32 annet ledd.

Byretten med tiltredelse fra Høyesterett la vekt på at det ikke var investert noe kapital eller arbeid i salgene.⁶³ Dette hadde vært et viktig moment for at det var økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd. Grunnen til at salgene var oppe til vurdering var nok at salgene ble foretatt i flere omganger. Hadde alle tomtene blitt solgt på en gang hadde det vært klart at det ikke var økonomisk virksomhet. Dommen er med på å underbygge det relative virksomhetsbegrepet som er omtalt i punkt 6.3. Slikt omfattende salg i flere etapper kunne fort vært skattepliktig virksomhet etter § 5-1.

Dersom en institusjon setter bort kapitalforvaltningen til andre vil den identifiseres med forvalteren. Slike identifikasjonsbetraktningene er blant annet lagt til grunn i Rt 1967 s. 1570⁶⁴ (Huseby Kvaalen)

Et eksempel på at kjøp og salg av verdipapirer i tilstrekkelig omfang er skattepliktig finner en i avgjørelsen inntatt i Utv 2007 s. 54.⁶⁵ Dommen er rettskraftig. Saken gjaldt om kjøp og salg av aksjer i et større omfang var virksomhet for en fysisk person. Den samme type vurdering vil gjelde for om en skattefri institusjon passerer grensen for passiv kapitalforvaltning ved kjøp og salg av verdipapirer.

”Kjøp og salg av aksjer kan derfor i seg selv være virksomhet hvis aktiviteten går ut over det som regnes som passiv kapitalplassering.”

Videre siterer lagmannsretten tingrettens premisser:

⁶³ s. 333.

⁶⁴ Samme betraktninger er lagt til grunn i BFU 21/06, BFU 24/06 og BFU 07/06 som omtales senere i punkt 6.7.2.

⁶⁵ Se også (Utv 1993 s. 495 brev fra Finansdepartementet av 2. mars 1993) og Lignings ABC 2010/2011 s. 1413-1414.

"Det må være utøvet en aktivitet som objektivt sett er egnet til å gi overskudd, for skattyters regning og risiko. Det stilles krav om at aktiviteten overstiger den aktivitet som utvises ved passiv kapitalforvaltning."

Det er klart at grensen for en når en privatperson går over til å drive virksomhet ved omsetning av verdipapirer inntreer tidligere enn for en skattefri institusjon. Sann sett kan en § 2-32 institusjon betjene en større verdipapirportefølje og drive en større aktivitet ved forvaltningen av den enn en privat person, før det går over til å være aktiv kapital forvaltning. Hvor den nærmere grense går beror på en konkret vurdering.

Det er en rekke bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet som kan indikere den nærmere grense. Sakene gjelder personer som vil omdanne sine påståtte enkeltpersonforetak skattefritt til aksjeselskap. Omgjørelsen ønskes gjennomført fordi AS-strukturen passer bedre når virksomhet når et visst omfang. Ved en slik omdannelse vil også skattyteren nyte godt av fritaksmetoden.⁶⁶ For at omdannelsen skal bli skattefri etter sktl § 20-11 må en først konstatere at omsetningen av aksjer er virksomhet. Selv om uttalelsene gjelder grensen for når privatpersoners handel av aksjer går over til å være virksomhet, kan det ha en viss overføringsverdi til når de skattefrie institusjonene blitt skattepliktige ved forvaltning av verdipapirer.

En portefølje på 8 millioner og relativt få transaksjoner over en treårs periode var ikke tilstrekkelig til å være virksomhet i BFU 07/2006. Mens 81 transaksjoner over en periode på to år og en portefølje på 17 millioner ble ansett å være virksomhet i BFU 24/2006. Over 200 transaksjoner i en seksårsperiode og en portefølje på over 32 millioner ble også ansett å være virksomhet i BFU 21/2006.

Grunnet det relative virksomhetsbegrepet i skatteloven er det vanskelig å trekke opp en grense for når en § 2-32 institusjon driver aktiv handel av verdipapirer. Helt klart er det at

⁶⁶ Handel av de fleste aksjer og selskapsandeler er fritatt for skatt etter sktl. § 2-38 (fritaksmetoden).

en portefølje på 8 millioner og relativt få transaksjoner ikke er tilstrekkelig til å drive økonomisk virksomhet. En portefølje på 17 millioner med 81 transaksjoner over to år kan tenkes å være skattefri for en § 2-32 institusjon. 200 transaksjoner i en seksårsperiode og en portefølje på 32 millioner kan muligens være skattefritt for en § 2-32 institusjon. Det vil blant annet avhenge av størrelsen på den totale virksomheten til institusjonen.

Skattefrie institusjoner kan forvalte store formuer og det er klart at en må tillate en viss forvaltning av denne formuen før skatteplikt for økonomisk virksomhet inntreffer. Det er verdt å merke seg at kjøp og salg av de fleste aksjer, andeler i aksjefond og selskapsandeler vil være skattefrie etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38 selv om terskelen for økonomisk virksomhet overstiges. Handel av aksjer og selskapsandeler utenfor EØS er i utgangspunkt ikke skattefritt etter fritaksmetoden, jf. § 2-38 tredje ledd. Videre følger en del andre begrensninger av fritaksmetoden i § 2-38 tredje ledd.

Hvor den konkrete grense går for skattefrie institusjoner når det kommer til skattepliktig virksomhet for aktiv kapitalforvaltning er vanskelig å trekke opp, og for skattefrie institusjoner må gjeldende rett sies å være usikker.

6.7 Realisere det ikke-erhvervsmessige formål

Ved vurderingen av om noe er økonomisk virksomhet i sktl. § 2-32 annet ledds forstand, må en se på om virksomheten er med på å realisere organisasjonens ikke-erhvervsmessige formål. Denne vurderingen⁶⁷ er lagt til grunn i Veritas I, Ernst G. Mortensen I og nå senest i Bodø/Glimt-dommen, som er den siste avgjørelse av betydning på området. Det er derfor klart at ordlyden i § 2-32 annet ledd ikke kan tolkes bokstavelig. Økonomisk virksomhet som *"tar sikte på å realisere organisasjonens ideelle formål eller er en integrert del av dens ideelle virksomhet."*⁶⁸ anses ikke å være skattepliktig økonomisk virksomhet etter § 2-

⁶⁷ Vurderingstemaet er utviklet med bakgrunn i uttalelser i Innst. O. XIV 1927 s. 4, se punkt 4.2.2.

⁶⁸ Rt 1997 s. 1602, s 1606.

32 annet ledd. Konsekvensen av denne formuleringen er at begrepet ”*økonomisk virksomhet*” blir tolket innskrenkende.

6.7.1 Rt. 1955 s. 175 (Veritas I)

Veritas I-dommen gikk i hovedsak ut på å avgjøre om stiftelsen Det Norske Veritas var skattepliktig etter § 26 k første ledd. Veritas var den gang en institusjon som i hovedsak klassifiserte og besiktiget skip. Retten fant at Veritas var fritatt for skatt etter første ledd og begrunnet dette med at den var en halv-offentlig institusjon som fremmet allmenntilgode interesser, og av den grunn ikke hadde erverv til formål. Formålet til Veritas var ”*å virke for sikkerhet til sjøs.*”⁶⁹

Neste vurderingstema var om Veritas var skattepliktig etter annet ledd for deler av sin virksomheten. Spørsmålet var om ”*den alt overveiende del av inntekter som Det Norske Veritas har, flyter av selve realiseringen av det ikke-erhvervsmessige, allmenntilgode formål,*”⁷⁰

Konklusjonen ble at inntektene til Veritas i all hovedsak var oppebåret som ledd i å realisere det ikke-erhvervsmessige, ideelle formålet, og virksomheten var da skattefri etter annet ledd. Deler av de inntekter som Veritas hadde, kunne etter en nærmere vurdering mangle den nødvendige sammenheng med formålet som skulle til for å oppnå skattefrihet. Her ble det siktet til avgivelse av takster over skip, havaribesiktigelser for forsikringsselskaper og prøving av ikke-maritimt materiell. Disse inntektene var partene enige om å holde utenfor saken.

De tre inntektspostene som ikke ble vurdert i dommen er fjernere fra det ikke-erhvervsmessige formålet til Veritas enn kjernevirksomheten som var klassifisering og

⁶⁹ s.179.

⁷⁰ s.181.

besiktigelse av skip. Når formålet er ”å virke for sikkerhet til sjøs” kan en argumentere for at prøving av ikke-maritimt materiell ikke tar sikte på å realisere Veritas’ ideelle formål og derfor er skattepliktig virksomhet etter annet ledd. Taksering av skip er også en type virksomhet som etter en nærmere vurdering også kunne vist seg å være skattepliktig.

6.7.2 Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen I)

Hovedspørsmålet i dommen var om Ernst G. Mortensens Stiftelse var skattepliktig som eier og driver av Norsk Korrespondanseskole etter § 26 k første ledd. I motsetning til de tidligere retter fant Høyesterett at stiftelsen var fritatt for skatt. Hovedformålet med skolen var undervisning, og denne delen av virksomheten ble ansett skattefri. Begrunnelsen var at undervisningsvirksomheten var av ideell karakter og fylte et behov som det offentlige ellers måtte ha tatt seg av.

Ved siden av undervisningen drev stiftelsen med forlagsvirksomhet og en del annen virksomhet. Oslo kommune, som var motpart i saken, anførte subsidiært at deler av stiftelsens virksomhet måtte skattlegges etter annet ledd, og siktet først og fremst til forlagsvirksomheten.

Stiftelsens vedtektsbestemte formål var ”å gi tilbud om undervisning og beslektede kulturaktiviteter i hensiktsmessige former.”⁷¹ Forlaget utga bøker som ble omsatt utenfor undervisningsvirksomheten. Høyesterett mente at denne del av forlagsvirksomheten måtte skattlegges etter sktl. § 26 k annet ledd. Begrunnelsen var at: ”forlagsvirksomheten ikke kan ses som en integrert del av undervisningsvirksomheten.”⁷²

⁷¹ s. 920.

⁷² s. 924.

I dommen uttaler Høyesterett det som ”klart”⁷³ at forlagsvirksomheten ikke er en integrert del av virksomheten og derfor er skattepliktig. Her driver forlaget salg av bøker som ikke brukes som ledd i undervisningen. Hensynet til å unngå konkurransevridning må ha vært av betydning ved Høyesteretts avgjørelsen selv om det ikke kommer frem av dommens begrunnelse. Dersom forlaget kunne selge alle typer bøker skattefritt hadde det vært et konkurransefortrinn i forhold til andre bokhandler og forlag.

Forlagsvirksomheten kan ikke ses på som et grensetilfelle for hva som anses som økonomisk virksomhet når Høyesterett uttaler seg i så klare termer. Virksomhet som befinner seg på siden av institusjonens ikke-erhvervsmessige formål skal det alltid skattes av.⁷⁴

I Veritas-dommen var vurderingen om den økonomiske virksomheten ”flyter av selve realisasjonen av det ikke-erhvervsmessige, allmennyttige formål.”⁷⁵ Formuleringen i Ernst G. Mortensen I-dommen, der temaet var om forlagsvirksomheten var en ”integrert”⁷⁶ del av undervisningsvirksomheten, må ses på som en tilsvarende type vurdering. Ulik bruk av terminologi i dommene innebærer ikke noen realitetsforskjell.

Både i Ernst G. Mortensen I- og Veritas I-dommen er drøftelsene om inntektene er ledd i økonomisk virksomhet meget knappe. Bortsett fra å knesette vurderingsgrunnlaget om at økonomisk virksomhet som realiserer eller er en integrert del av institusjonens formål er fritatt for skatt, er det lite å hente fra dommene når det gjelder den nærmere grense mellom skattefri og skattepliktig inntekt.

⁷³ s.924.

⁷⁴ se Bodø/Glimt-dommen s. 1607 ” er siktemålet derimot å bidra til finansieringen av den ideelle virksomhet vil utgangspunktet være at inntektene er skattepliktige.”

⁷⁵ s. 177.

⁷⁶ s. 924.

6.7.3 Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt)

I Bodø-glimt-dommen var det ikke omtvistet hvorvidt fotballklubben var fritatt for skatt etter § 26 k første ledd. Høyesteretts vurdering gjaldt skatteplikt etter annet ledd. Dommen gjør rede for om fotballklubbens inntekter ved salg av supporterutstyr i 1993 var skattefrie etter § 2-32 annet ledd. Det var dels tale om normalt supporterutstyr og dels om utstyr beregnet til cupfinalen samme år. I motsetning til Lagmannsretten fant Høyesterett ingen grunn til å skille mellom de to utstysgruppene.

Høyesterett knesetter følgende vurderingsgrunnlag for om salget kan regnes som økonomisk virksomhet på side 1606 i dommen :

”spørsmålet om den økonomiske virksomhet tar sikte på å realisere organisasjonens ideelle formål eller er en integrert del av dens ideelle virksomhet.”

Dommens konklusjonen var at salget realiserte klubbens ideelle formål, og inntektene ble derfor ansett skattefrie. Begrunnelsen var at salget av supporterutstyr sto i en naturlig sammenheng med realiseringen av klubbens formål, som blant annet var:

”å utvikle flere og bedre fotballspillere i et godt miljø” (...) i tillegg til ”å engasjere et bredt publikum gjennom de opplevelser som er knyttet til fotballspillet.”⁷⁷

Vurderingsgrunnlaget er det samme som ble lagt til grunn i Veritas I og Ernst G. Mortensen I. I motsetning til de to foregående dommene anser Høyesterett konklusjonen som mer tvilsom i denne saken, og foretar en grundigere gjennomgang av rettskildene for å vurdere spørsmålet om skatteplikt.⁷⁸

⁷⁷ s. 1607.

⁷⁸ En nærmere analyse av dommen blir foretatt i punkt 6.7.5.

6.7.4 Skillet mellom realisering og finansiering

Formålet i dette punkt er å klargjøre skillet mellom de aktiviteter som er ledd i realiseringen av en institusjons ideelle formål, og den virksomhet som kun finansierer den ideelle virksomheten. Virksomhet som i hovedsak finansierer den ideelle virksomheten er skattepliktig.

Høyesterett uttaler følgende i Bodø/Glimt-dommen på s. 1606:

”Er siktemålet derimot å bidra til finansieringen av den ideelle virksomheten, vil utgangspunktet være at inntektene er skattepliktige.”

Selv om inntekten brukes til å finansiere den ideelle virksomheten vil den være skattepliktig. Høyesterett bruker formuleringen ”i utgangspunktet” i sitatet, noe som tilsier at det kan gjøres unntak, og at virksomhet som finansierer en institusjons ideelle aktiviteter noen ganger kan være skattefri. Rettstilstanden har vært rimelig klar på området, dersom den økonomiske virksomheten er ledd i finansieringen av foreningens ideelle virksomhet vil skatteplikt inntre uansett. Høyesterett følger opp rettstilstanden på området og følgelig har ikke formuleringen hatt noen betydning.

Lignings ABC⁷⁹ bruker studentsamskipnads⁸⁰ utleie av studenthybler som eksempel for å trekke opp skillet mellom realisering av det ideelle formål og finansiering av den ideelle virksomhet. Inntekter fra utleie til studenter er skattefritt fordi dette er med på å realisere studentsamskipnads ikke-erhvervsmessige formål. Om sommeren leies leilighetene ut til andre som ikke er studenter. Inntektene fra denne virksomhet er ikke realisering, men finansiering av studentsamskipnads ideelle formål. Slik utleievirksomhet må

⁷⁹ se Lignings ABC 2010/2011 s. 1041.

⁸⁰ Studentsamskipnaden er skattefrie etter sktl. § 2-32.

studentsamskipnaden skatte av etter § 2-32 annet ledd. Dette selv om inntektene fra sommerutleien gjør at leieprisene for studentene blir lavere ellers i året.

I Rt. 1963 s. 1360 (Malersvennenes Forening) slo Høyesterett fast at det var skatteplikt for en fagforenings målekantor etter § 26 k annet ledd. Målekantoret foretok måling for medlemmene sine. Målingene var av arbeid som ble utført som akkord innen byggefagene og bygningsindustrien i henhold til gjeldende tariffavtaler og akkordtariffer. Kantoret anslo hvor mye en bestemt arbeidsprestasjon skulle koste. Fagforeningens virksomhet var ellers i hovedsak av ideell karakter, og foreningen var fritatt for skatt etter § 26 k første ledd. Virksomheten til målekantoret ble ansett skattepliktig som økonomisk virksomhet.

På side 1361 og 1362 bemerker retten:

”Jeg bemerker i den anledning at også lagmannsretten har funnet at målevirksomheten er, og er utøvet, som en fagforeningsoppgave. Men det er en oppgave av ervervspreget art, idet den går ut på å fastslå hva den enkelte arbeidstager skal ha som betaling for den konkrete, utførte arbeidsoppgave. Målevirksomheten er således en tjeneste som ytes enkeltmedlemmer mot særskilt vederlag og som er direkte knyttet til vedkommende medlems ervervsvirksomhet.”

Sitatet understreker at hovedformålet til målekantoret er av en slik art at det tjener den enkelte medlems privatøkonomiske interesser. Målevirksomheten lå tett opp til den ideelle virksomheten som fagforeningen drev med, og på den måten var målevirksomheten med på å fremme fagforeningens ideelle formål også. Ved slike konkurrerende formål legges en hovedformålsbetraktning til grunn. Hovedformålet til målekantoret var å tjene medlemmenes private interesser og derfor ble inntektene skattepliktige.

For å finne frem til hva målekantorets hovedformål er det en del andre momenter som kan være av betydning.

En må vektlegge målekontorets grad av nødvendighet⁸¹ for utførelsen av fagforeningens ideelle virksomhet. I Veritas I-dommen der resultatet ikke var skatteplikt, var klassifisering og besiktigelse av skip et nødvendig ledd i å realisere institusjonens ikke-erhvervsmessige formål. Er virksomheten ikke et nødvendig ledd i gjennomføring av institusjonens ideelle formål, vil dette peke i retning av at det er tale om virksomhet som først og fremst skal finansiere den ideelle virksomheten.

Et annet moment som kan trekkes ut av denne dommen og også av Ernst G. Mortensen I- og Veritas I-dommen, er graden av selvstendighet⁸² virksomheten har. Er den adskilt fra resten av den ideelle virksomheten, peker dette i retning av skatteplikt. Målekontoret var en type virksomhet som enkelt kunne skilles ut fra resten av foreningens virksomhet.

Forlagsvirksomheten i Ernst G. Mortensen I-dommen, som ble skattepliktig etter § 2-32 annet ledd, var av selvstendig karakter og var til en viss grad adskilt fra resten av den ideelle virksomheten. I Veritas I-dommen fløt alle inntektene i hovedsak av institusjonens ikke-erhvervsmessige formål, og det var ingen virksomhet av selvstendig økonomisk karakter ved siden av hovedvirksomheten. Den inntektsbringende virksomhet som eventuelt kunne være økonomisk virksomhet i Veritas I var partene enige om å holde utenfor saken.

Skattedirektoratet (SKD) uttaler seg om problemstillingen vedrørende skillet mellom realisering og finansiering i Utv 1965 s. 289. Uttalelsen gjaldt et kunstmuseums salg av reproduksjoner. Kunstmuseets var skattefritt etter § 26 k første ledd, og museets ideelle formål var å spre kunnskap om museets gjenstander ut til befolkningen. Spørsmålet var da om salg av reproduksjoner fremmet dette ikke-erhvervsmessige formål, eller først og fremst var med på å finansiere den ideelle virksomheten.

⁸¹ Se Michelet 1981 s. 79.

⁸² Se Gjems-Onstad 1989 s. 40.

SKD uttaler at: *"bare en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle,"* kan avgjøre om inntektene av slike salg er skattepliktige eller ikke. SKD er av den formening at omfanget av salget vil kunne indikere hva som er hovedformålet bak virksomheten. Gjems-Onstad⁸³ mener prisen også bør være av betydning. Et kunstmuseums salg av reproduksjoner vil bidrar til økt kjennskap til museets gjenstander og dette taler for skattefrihet, siden salgene realiserer museets ikke-erhvervsmessige formål. Skjer salgene i stor skala og til en høy pris vil dette peke i retning av at det er virksomhet som finansierer museets ideelle virksomhet, og disse momentene taler for skatteplikt.

Rettspraksis i ettertid, og særlig Bodø/Glimt-dommen, peker i retning av at omfang og pris ikke trenger å være avgjørende for om hovedformålet er å realisere og ikke finansierer klubbens ideelle virksomhet. I Bodø/Glimt-dommen ble salg av supporterutstyr for 2,5 millioner ansett å være skattefritt nettopp fordi det realiserer klubbens ideelle formål.

For ideelle institusjoner med medlemmer som skal ivareta generelle næringsinteresser, taler det for skatteplikt at arrangementer o.l. er åpne for eksterne.⁸⁴ Begrunnelsen for dette er at arrangementer som kun er åpne for medlemmer, med stor sannsynlighet vil fremme institusjonens ideelle formål. Dersom eksterne er med kan dette tyde på det motsatte. Et eksempel til belysning er arbeidstakerforeningen som holder kurs om hvordan en kan lage god italiensk mat, som også er åpent for eksterne. Når temaet på kurset ikke er nært knyttet opp til arbeidstakerforeningens formål, og samtidig er åpent for eksterne, vil ikke virksomheten bære preg av å realisere arbeidstakerforeningens ideelle formål, men derimot finansiere den. Inntekter ved et slikt arrangement vil være skattepliktige.

Arrangementer/tjenester som i hovedsak kun er åpne for medlemmer kan også være skattepliktige, dersom virksomheten som drives i hovedsak er av økonomisk karakter.⁸⁵ På en annen side kan arrangementer eller tjenester som er åpne for eksterne, være av en slik art

⁸³ Gjems-Onstad 2008 s. 336.

⁸⁴ se. Michelet 1981 s. 83-85 og Gjems-Onstad 2008 s. 337.

⁸⁵ se f.eks. Rt. 1963 s. 1360 (Malersvennernes forening), som er nevnt tidligere i dette punktet.

at de fremmer institusjonens ideelle formål og av den grunn vil inntekten ikke være skattepliktige. Gitt at arbeidstakerforeningen i eksempelet fra forrige avsnitt holdt kurs om motivasjon på arbeidsplassen, vil dette peke i retning av at inntektene av kurset var skattefrie, selv om kurset var åpent for eksterne. Temaet i foredraget har nær tilknytning til foreningens ideelle virksomhet, og foredraget vil fort kunne være med på å realisere foreningens ikke-erhvervsmessige formål.

Tingrettsdommen inntatt i Utv. 2006 s. 1581 belyser også grensedragningen mellom realisering av institusjoner ideelle formål og finansiering av institusjoners ideelle virksomhet. Dommen er avsagt av Trondheim tingrett og er rettskraftig avgjort. Spørsmålet gjaldt om Studentsamskipnaden var skattepliktig etter § 2-32 annet ledd første punktum, for gevinst ved salg og boligprosjektering av eiendom for det private marked. En mindre del av en tomt ble skilt ut og solgt til en entreprenør for oppføring av boliger til det private marked. Gevinsten ved salget gikk med til å finansiere oppføring av i alt 521 studenthybler på resten av tomten. For å få statsstøtte var Studentsamskipnaden avhengig av at kostprisen per studenthybel var under 500 000kr. Gevinsten ved salget av den utskilte del av eiendommen muliggjorde en kostpris per enhet på under 500 000kr.

Retten slo fast at salget av del av eiendommen til entreprenøren var skattepliktig som økonomisk virksomhet jf. § 2-32 annet ledd første punktum. Salget var kun med på å finansiere den ideelle virksomheten til Studentsamskipnaden og realiserte ikke Studentsamskipnadens ideelle formål.

For at Studentsamskipnaden skulle holde kostnadsrammen under 500 000 kr per boenhet å få statsstøtte, var de nødt å selge noe av tomten til det private. Ser man hele boligprosjektet i en større sammenheng kan man hevde at salget var realisering av Studentsamskipnadens ideelle formål. Statsstøtten utgjorde 60 % av verdien av hver boenhet. Salget av del av tomten til det private, var et nødvendig ledd i at Studentsamskipnaden kunne gjennomføre sin ideelle virksomhet. Her mener jeg tingretten kunne sett hele boligprosjektet i et større perspektiv.

Tingretten tar ikke hensyn til konsekvensene i forhold statsstøtten og hevder at dette ligger utenfor vurderingstema i saken og uttaler mot slutten av dommen: *”Dette er en inngripende konsekvens som ligger utenfor rettens vurderingstema, og som derfor ikke kan tillegges vekt ved rettens vurdering.”*

Det er lite nyere praksis på område og dommen viderefører skillet mellom finansiering av den ideelle virksomhet og realisering av det ideelle formål som er trukket opp i Bodø/Glimt-dommen. Dommen vil være av betydning fordi den viderefører en konsekvent praksis knesatt av Høyesterett.

Skatteplikt i de ovennevnte tilfeller vil bero på en konkret vurdering av hva som er hovedformålet med virksomheten. Er hovedformålet å finansiere den ideelle virksomheten gjennom aktiviteten, inntre skatteplikt.

6.7.5 En nærmere analyse av Bodø/Glimt-dommen

Første skritt for førstvoterende er å trekke opp den nærmere grense for hva som ligger i økonomisk virksomhet etter § 26 bokstav k, annet ledd.

”Etter praksis – rettspraksis og ligningspraksis – kan ideelle organisasjoner som omfattes av bokstav k første ledd drive nokså mangeartet økonomisk virksomhet, uten at dette gjør dem skattepliktig for inntekter vunnet ved virksomheten.”⁸⁶

En sparsom ordlyd og lite forarbeider gjør at Høyesterett ser til praksis for å finne den nærmere grense for hva som ligger i vilkåret om økonomisk virksomhet. Ifølge Høyesterett er tendensen i praksis at en åpner for mangeartet økonomisk virksomhet uten at skatteplikt inntre. Videre fastslår Høyesterett at lovgiver har gitt sin tilslutning til denne praksis

⁸⁶ s. 1606.

gjennom forarbeidene til bokstav k annet ledd annet punktum, som ble vedtatt i 1992.⁸⁷ Jeg har gjort meg noen betraktninger rundt bruken av disse forarbeidene i neste punkt.

6.7.5.1 Språket i dommen

Utgangspunktet om at økonomisk virksomhet som ”*tar sikte på realisere organisasjonens ideelle formål*”⁸⁸ er skattefri blir formulert noe forskjellig i Veritas- I, Ernst G. Mortensen I- og i Bodø/Glimt-dommen. I Bodø/Glimt-dommen varierer førstvoterende begrepsbruken for hva som ligger i vilkåret opp til flere ganger. Spørsmålet blir da om dette er av betydning for fastsettelse av vilkåret, eller om det bare er et resultat av litt uheldig språkbruk. Det overordnede spørsmål er om formuleringene i Bodø/Glimt-dommen åpner for å ta subjektive hensyn ved fastsettelse av om den økonomiske virksomheten realiserer det ikke-erhvervsmessige formål. Ved subjektive hensyn sikter jeg til om Bodø/Glimts intensjon med den økonomiske virksomheten er av betydning for skatteplikten.

Termene ”*flyter av selve realisasjonen av det ikke-erhvervsmessige formål*,”⁸⁹ som er brukt i Veritas I og ”*kan ses som en integrert del av virksomheten*,”⁹⁰ som er utgangspunktet i Ernst G. Mortensen I, peker i retning av at det kun er tale om en rent objektiv vurdering. Finner Høyesterett at den økonomiske virksomheten ikke er en integrert del av den ikke-erhvervsmessige virksomhet, så må aktiviteten skattlegges uten hensyn til hva institusjonen selv har tatt sikte på, eller har ment er virksomheten art.

I dommen er det en rekke formuleringer som peker i retning av at subjektive hensyn kan vektlegges ved vurderingen av om den økonomisk virksomheten etter sktl. § 2-32 annet ledd, er med på å realisere organisasjonens ideelle formål. Formuleringen som ”*i den*

⁸⁷ Se endringslov av 2. jan 1992 nr. 1.

⁸⁸ Bodø/Glimt-dommen s. 1606.

⁸⁹ s. 177.

⁹⁰ s. 924.

utstrekning supporterutstyr utformes med sikte på generell bruk og omsettes med det for øyet,”⁹¹ ”*og vel også har hatt for øye å tjene penger,*”⁹² og formuleringen ”*tar sikte på å realisere,*”⁹³ åpner for at intensjonen til institusjonen er av betydning.

På en annen side finner en formuleringer som ”*må ses som ledd i realisering av klubbens formål-om man vil- som en integrert del av den ideelle virksomhet,*”⁹⁴ som underbygger at en objektiv vurdering er mer nærliggende. I sitatet over er denne objektive vurderingsnormen formulert på to forskjellige måter. De forskjellige språktermene innebærer ingen realitetsforskjell. For at en dom skal være et klart uttrykk for gjeldende rett, er det uheldig å ha forskjellige formuleringer av et vurderingsgrunnlag som i utgangspunktet er det samme.

Bodø/Glimt-dommens formuleringer peker i retning av at det også er rom for subjektive vurderinger ved om noe skal være økonomisk virksomhet etter skatteloven § 2-32 annet ledd. Zimmer⁹⁵ mener at en kanskje må legge en helhetsvurdering til grunn, hvor en både kan vektlegge subjektive og objektive momenter. Forskjellige formuleringer i Bodø-glimt-dommen gjør det vanskelig å få helt klart for seg hva som er vurderingsgrunnlaget. Viktigst må være vurderingen av om den økonomiske virksomheten rent objektivt er med på å realisere institusjonens ideelle formål. Slik jeg ser det er det også åpent for å ta subjektive hensyn i betraktning ved vurderingen, basert på uttalelsene i dommen. Intensjonen til Bodø-glimt med salget må være av betydning. Om ikke intensjonen med virksomheten fremgår av vedtektene må en kunne tolke seg frem til intensjonen med virksomheten ved en bredere vurdering.

⁹¹ s. 1608.

⁹² s. 1607.

⁹³ s. 1606.

⁹⁴ s. 1607.

⁹⁵ Zimmer 1998 s. 199-201.

6.7.5.2 Høyesteretts bruk av forarbeider i dommen

Høyesterett finner støtte for at Bodø/Glimt kan drive nokså mangeartet økonomisk virksomhet, uten at dette gjør dem skattepliktig, i forarbeidene⁹⁶ til endring av skatteloven § 26 bokstav k annet ledd første punktum, fra 1992. Endringsloven av 1992 innførte skattefritak for økonomisk virksomhet når omsetningen var under 70 000 kr. Denne grensen er for ideelle organisasjoner hevet til 140 000 gjennom endringslov av 5. desember 1997 nr. 90. Forarbeidene ble ikke utarbeidet i anledning til det lovtilvilkår som Høyesterett tolker. Annet ledd første punktum og vilkåret om økonomisk virksomhet kom til ved endringslov til skatteloven av 3. juni 1927 nr. 3 Dette har betydning for hvor stor vekt rettskildedefaktoren kan tillegges. Zimmer⁹⁷ mener at det i beste fall dreier seg om etterarbeider. Etterarbeider vil etter den tradisjonelle rettskildelære i utgangspunktet ha mindre vekt enn forarbeider.⁹⁸

”Forarbeidene” Høyesterett viser til, som i realiteten er etterarbeider, støtter oppunder en liberal tolkning av vilkåret økonomisk virksomhet. Førstvoterende uttaler i dommen på side 1607:

”Av særlig interesse er det å peke på at skattefrihet forutsettes opprettholdt ikke bare for slike tradisjonelt skattefrie inntektskilder som billettsalg og salg av forfriskninger i forbindelse med idrettsarrangementer mv, men også for reklame og sponsorinntekter, som ikke uten videre fremtrer som en integrert del av den ideelle virksomhet de finansierer, men som etter praksis ikke har blitt beskattet. Heller ikke inntekter fra tv-overføringer beskattes; her fremheves gjerne sammenhengen med inntekter fra billettsalg.”

⁹⁶ Ot.prp. nr. 24 (1991-92) s. 3, Innst. O. Nr. 32 (1991-92) s. 1. NOU:1988 17, især vedlegg 2 s. 365 og St.meld.nr.2 (1990-91) om Revidert nasjonalbudsjett 1991 s. 122-123.

⁹⁷ Zimmer, Frederik. *Domskommentar Høyesterettsdommer i skattesaker 1997 del 2*. Skatterett 1998 s. 199-201.

⁹⁸ se Eckhoff, Torstein ved Jan Helgesen. *Rettskildelære*. 5. utg. Oslo 2001 s. 95-100.

Høyesterett kommer frem til denne slutning ved en gjennomgang av forarbeidene til endringsloven av skatteloven av 2. januar 1992 nr. 1. Retten viser til en rekke forskjellige dokumenter som omtales som forarbeider. Høyesterett påpeker skattefrihet for billettsalg, reklameinntekter og inntekter fra tv-overføringer i samme åndedrag. Et viktig poeng er at de forskjellige inntektstypene ikke er omtalt i alle forarbeidene. Videre gir noen av forarbeidene tilslutning til en liberal praksis, mens andre av forarbeidene er mer tilbakeholdne. Dette er av betydning ettersom de forskjellige forarbeidene må tillegges ulik vekt.

Når det kommer til slutningen fra disse forarbeidene har Høyesterett oversett en detalj. Som påpekt av Zimmer⁹⁹ slår Høyesterett fast at reklame og sponsorinntekter forutsettes å være skattefrie på side 1607 i dommen. Ser man nærmere i Ot.prp.nr. 24 på side 3 er formuleringen ”*Reklame og sponsorinntekter kan etter gjeldende rett være skattefrie.*” [min understrekning] Høyesterett uttrykker at slike inntekter forutsettes å være skattefrie, mens forarbeidene bruker kan.

Riktignok er det i Finansdepartementets uttalelse i St. meld. nr. 2 (1990-1991) om Revidert nasjonalbudsjett på s. 165-166, mer liberale uttalelser rundt praksisen av skatting av reklame- og sponsorinntekter. Her er også tv-rettigheter vurdert som skattefrie. Det kan diskuteres hvor stor vekt disse uttalelsene har, og om de i det hele tatt kvalifiserer som forarbeider.¹⁰⁰

Et eksempel der Finansdepartementets uttalelse ikke ble vektlagt har en i dommen inntatt i Rt. 1990 s. 1293 på s. 1297. Spørsmål i dommen var om avsetning til konsolideringsfond skulle tilbakeføres til beskatning, jfr. lov av 17. desember 1982 nr. 73 om avsetning til konsolideringsfond for personlig næringsdrivende, § 1, jfr. § 7. En slik tilbakeføring skulle skje ved ”*opphør av næringsvirksomhet.*” Finansdepartementet hadde i brev av 17. februar

⁹⁹ Zimmer 1998 s. 199-201.

¹⁰⁰ Zimmer 1998 s. 199-201.

1986¹⁰¹ uttalt at ”*opphør av næringsvirksomhet* skulle forståes som opphører *med all næringsvirksomhet som har lønnede arbeidstakere.*” Ved lovtolkningen av uttrykket ”*opphør av næringsvirksomhet*” la ikke Høyesterett vekt på denne uttalelsen.

Dette understreker på at en bør være forsiktig med å tillegge slike uttalelser fra Finansdepartementet alt for stor vekt ved lovtolkning. Vekten av uttalelser fra Finansdepartementet vil avhenge av rettskildebildet forøvrig.

Førstvoterende kategoriserer St.meld.nr.2 (1990-91) som forarbeider basert på innledningen i Ot.prp.nr.24, der stortingsmeldingen vises til. En kan stille spørsmål ved om dette automatisk kvalifiserer meldingen til å være et forarbeid av vekt. Den delen av stortingsmeldingen som omhandler reklame og sponsorinntekter og tv-rettigheter er det ikke referert direkte til i Ot.prp.nr. 24. De uttalelser som står direkte i Ot.prp.nr. 24 må sies å være mer vektige enn uttalelsene i stortingsmeldingen. Stortingsmeldinger er i utgangspunktet ikke laget med lovgivning for øyet, og en kan reise spørsmål ved om en slik melding kvalifiserer som lovforarbeider i det hele tatt. Zimmer¹⁰² tar opp denne problematikken og mener at dersom Finansdepartementets uttalelser er av slik betydning, så må de være mer forsiktige med sine uttalelser rundt gjeldende praksis. Ot.prp.er er også nærmere ferdigstilt lov og bør av den grunn ha større vekt.

Ot.prp.nr.24 (1991-92) er mer tilbakeholden når det kommer til den liberale retts- og ligningspraksis Høyesterett refererer til enn de andre forarbeidene. Høyesterett har i sin slutning fra etterarbeidene muligens lagt en litt for liberal praksis til grunn.¹⁰³

¹⁰¹ Utv. 1986 s. 56.

¹⁰² Zimmer 1998 s. 199-201.

¹⁰³ Zimmer 1998 s. 199-201.

I Bodø/Glimt-dommen på s. 1607 uttaler Høyesterett:

”Den praksis som lovgiver gjennom forarbeidene til lovendringen i 1992 har gitt sin tilslutning, gir uttrykk for atskillig romslighet i spørsmålet om skattlegging av ideelle organisasjoners økonomiske virksomhet. Dette er ikke uten betydning ved forståelsen av bokstav k, annet ledd.”

Førstvoterende uttrykker at forarbeidene ikke er ”uten betydning” ved forståelsen av bokstav k annet ledd. Ved en vekting av høyesterettspraksis og den praksis som kommer til uttrykk i forarbeidene fastslår Høyesterett:

”Jeg finner det på denne bakgrunn nokså klart at Bodø/Glimts salg av supporter utstyr i 1993 ikke kan ses som økonomisk virksomhet (...) salget må – slik jeg ser det - sies å stå i en naturlig sammenheng med realiseringen av klubbens formål.”¹⁰⁴

Det kan virke som førstvoterende har lagt mer vekt på forarbeidene til endringsloven av 1992 enn han språklig gir uttrykk for i dommen, i og med at det er nokså klart at salg av supporterutstyr er skattefritt.¹⁰⁵

Forarbeidene, er som redegjort for tidligere, i praksis etterarbeider. Høyesterett har etter Zimmers¹⁰⁶ mening tillagt etterarbeidene for mye vekt. Jeg sier meg enig i dette standpunkt.

¹⁰⁴ s. 1607.

¹⁰⁵ Zimmer 1998 s. 199-201.

¹⁰⁶ Zimmer 1998 s. 199-201.

6.7.5.3 Hovedformålet ved salg av supporterutstyr – realisere/finansiere

Høyesterett knesetter dette vurderingsgrunnlaget i Bodø/Glimt-dommen på side 1606:

”Etter praksis er avgrensningen mellom skattefritak og skatteplikt (...) knyttet til spørsmålet om den økonomiske virksomheten tar sikte på realisere organisasjonens ideelle formål eller er en integrert del av dens ideelle virksomhet.”

Det ideelle formål som sitatet sikter til, er mer enn det formål som fremgår av klubbens vedtekter. Etter vedtektene er formålet til Bodø/Glimt *”å utvikle flere og bedre fotballspillere.”*¹⁰⁷ I tillegg til dette formål sier Høyesterett seg enig i at formålet er noe bredere selv om vedtektene ikke uttrykker dette direkte. Formålet omfatter også som prosedert av fotballforbundets prosessfullmektig: *”å engasjere et bredt publikum gjennom de opplevelser som er knyttet til fotballspillet.”*¹⁰⁸ Høyesterett konkluderer deretter med at salg av supporterutstyr er med på å underbygge dette formål.

Hvis en aktivitet tjener flere formål vil hovedformålet være avgjørende. I Bodø/Glimt-dommen¹⁰⁹ avviser Høyesterett at det har hatt betydning for vurderingen om skattefrihet at Bodø/Glimt har hatt for øye å tjene penger på salget. Inntektshensynet trer i bakgrunnen for formålet om å engasjere et bredere publikum. Retten vektlegger heller ikke at det er tale om store salgsinntekter på 2,5 millioner. Så lenge salget realiserer det ideelle formål, har ikke størrelsen på omsetningen nevneverdig betydning.

Høyesterett burde etter min mening gått inn i en dypere vurdering her. Det er stor forskjell på lokale klubber som driver breddeidrett og kommersielle eliteseriekubber. Et av hovedpoengene med fritaksregelen er å tilgodese¹¹⁰ små idrettslag, klubber, lokale lag og

¹⁰⁷ Bodø/Glimt-dommen s. 1607.

¹⁰⁸ Bodø/Glimt-dommen s. 1607.

¹⁰⁹ Se s. 1607.

¹¹⁰ se Ot.prp.nr.24 (1991-92) s.1 og Ot.prp.nr.1 (1997-98) s. 24.

frivillige organisasjoner som fyller et viktig samfunnsbehov. Hovedformålet ved salg av supporterutstyr med stor omsetning kan nok på et eller annet tidspunkt gå over til å finansiere og ikke realisere klubbens formål.

Høyesterett avviser staten v/Nordlands fylkesskattekontor anførsel om at bekledningen også kan tjene til alminnelig bruk, og av den grunn vil hensynet til konkurransevidning gjøre at inntektene burde beskattes. Jeg må si meg enig med Høyesterett. Klærne har et begrenset bruksområde utenfor idrettsarrangementer og av den grunn vinner ikke argumentasjonen frem.

6.7.5.4 Rekkevidden av dommen

Bodø/Glimt-dommen viderefører rettssetningen om at inntekter fra økonomisk aktivitet som realiserer institusjonens ikke-erhvervsmessige formål er skattefrie. Dommen gjelder en bestemt type organisasjon, nemlig idrettslag, og av den grunn er det usikkert om en slik liberal fortolkning av bestemmelsen vil ha stor overføringsverdi til andre § 2-32-institusjoner. På en måte kan dommen ses på som et utslag av en veldig liberal idrettsjuss.¹¹¹

På en annen side er dommen den siste i rekken av dommer som omhandler tolkningsspørsmålet om hva som ligger i vilkåret om økonomisk virksomhet. Dommen er enstemmig og av nyere dato. I tillegg er det den høyesterettsdommen som grundigst går til verks i å analysere hva som ligger i økonomisk virksomhet etter bokstav k annet ledd. Veritas 1- og Ernst G. Mortensen I-dommen er veldig knappe i sin omtale av bokstav k annet ledd. Når dommen er en av få avgjørelser og den eneste som har en dypere analyse av lovvilket om økonomisk virksomhet, taler dette for at dommen skal ha en viss tyngde når en skal definere økonomisk virksomhet mer generelt.

¹¹¹ Gjems-Onstad 2008 s. 335.

Videre har analysen i de forrige punktene pekt på en del rettskildemessige poenger som kan tyde på at dommen ikke bør vektlegges for mye. Den praksis som kommer til uttrykk i forarbeidene tillegges mye vekt i dommen. På en annen side er det slik at når Høyesterett først har lagt en slik liberal praksis til grunn ved tolkningen av økonomisk virksomhet, så er det det som er gjeldende rett, selv om man måtte være uenig i Høyesteretts bruk av forarbeidene i dommen.

Dommens ratio decidendi er, som det er gitt uttrykk for tidligere,¹¹² formulert på en rekke forskjellige måter i dommen. Slik uklar språkbruk gjør det vanskeligere å få tak på hva som egentlig er begrunnelsen for skattefritaket. Når rettssetningen i dommen bygger på en uklart formulert kan dette medvirke til at betydningen av den i senere saker ikke vil være stor. Skal en dom fungere som et prejudikat¹¹³ for senere avgjørelser bør rettssetningen i dommen bygge på å være klart formulert.

Høyesterett kommer med et obiter dictum i dommen. Førstvoterende uttaler at sponsor- og reklameinntekter, i tillegg til inntekter fra tv-overføringer, er skattefrie. Dette fastslås i et par setninger uten noe videre drøftelse. Inntektsposter som gjelder inntekter fra tv-overføringer, reklameinntekter og sponsorinntekter kan generere enorme summer. Et obiter dictum vil i utgangspunktet ikke tillegges mye vekt fordi uttalelsen ikke er nødvendig for å løse den konkrete sak Høyesterett behandler. Uttalelsene virker lite gjennomtenkt i tillegg. Zimmer og Ole-Gjems-Onstad mener uttalelsen ikke kan tas hensyn til i stor grad nettopp av disse grunner.¹¹⁴ Jeg sier meg enig i dette standpunkt.

Skattedirektoratet har i sin brosjyre uttalt at inntekter fra fjernsyn alltid er skattefrie.¹¹⁵ Her ser en at noe som i utgangspunktet er høyst usikkert rent rettslig blir omgjort til noe

¹¹² se punkt 6.7.5.3.

¹¹³ For mer om prejudikater se Eckhoff v/Helgesen 2001 s. 159-171.

¹¹⁴ Zimmer 1998 s. 199-201 og Onstad 2008 s. 336.

¹¹⁵ Skatteetaten 2009 s. 2.

sjablongmessig lengre nede i rettshierarkiet. Obiter dictumet i Bodø-glimt-dommen er lagt til grunn som gjeldende rett i brosjyren.

Dommen er gjeldende rett for idrettsklubber. Inntekter fra salg av supporterutstyr må sies å være skattefritt selv om inntektene genererer store pengebeløp. En må nok legge til grunn en betydelig innskrenkende fortolkning av lovvilket om økonomisk virksomhet så lenge virksomheten realiserer det ideelle formål.

Når det gjelder reklame- og sponsorinntekter og inntekter fra tv-overføringer er nok rettstilstanden noe mer usikker i og med at uttalelsene rundt disse inntektene ikke var nødvendige for dommens resultat.

Rettstilstanden for andre skattefrie institusjoner er mer usikker enn for idrettslag. Dommen behandler en snever problemstilling og overføringsverdiene til å avgjøre andre institusjoners skatteplikt er noe begrenset. Bodø/Glimt-dommen taler for en liberal praksis rundt skatteplikt av økonomisk virksomhet, dette vil ha betydning for andre subjekter som faller inn under § 2-32 første ledd.

6.7.5.5 Kritikk av dommen

Gjems-Onstad¹¹⁶ og Zimmer¹¹⁷ mener Høyesterett har tolket økonomisk virksomhet i § 26 k annet ledd vel innskrenkende. Zimmer hevder at den eliteutviklingen idretten har gjennomgått bør innebære at inntekter slik som de i Bodø/Glimt-dommen, bør klassifiseres som økonomisk virksomhet. Jeg slutter meg til dette syn. På et eller annet tidspunkt går en idrettsklubb over fra å drive virksomhet som i hovedsak er av ideell og allmennyttig art, til å drive økonomisk virksomhet.

¹¹⁶ Gjems-Onstad 2008 s. 334-335.

¹¹⁷ se Zimmer, Frederik. *Hvorfor er eliteserieklubbene fortsatt skattefrie?* Skatterett 2000 s. 105 og Zimmer 1998 s. 199-201.

6.7.5.6 Skattefrihet etter første ledd?

Innledningsvis i Bodø/Glimt-dommen slår førstvoterende fast at fotballklubben Bodø/Glimt omfattes av skattefritaket etter § 26 bokstav k, første ledd. Om klubben faller inn under første ledd er ikke oppe i dommen, men Høyesterett nevner dette for ordens skyld. En kan diskutere om det er helt opplagt at en eliteserieklubb i fotball ikke har erverv til formål, og etter min mening burde dette vært drøftet.¹¹⁸ Dommen ble avsagt i 1997, en tid da kommersialiseringen av norsk fotball må sies å være godt i gang. Grunnen til at Høyesterett slår fast at Bodø/Glimt er en skattefri institusjon og at skattefritak etter første ledd ikke er oppe i dommen, må sies å være tradisjonen for at idrettsklubber har falt inn under unntaket. Eliteseriefotballen har gått over til å være en del av underholdningsbransjen, og de ideelle verdier som begrunner skattefritaket etter første ledd, må sies å tre i bakgrunnen for hensyn til profitt. Det kan tenkes at saken hadde stilt seg annerledes dersom en nå i 2011 hadde fått opp en lignende sak.

6.8 Beløpsgrensene etter annet ledd annet og tredje punktum

6.8.1 Innledning

Økonomisk virksomhet innenfor en omsetning på 70 000 kr i inntektsåret er fritatt for skatt jf. § 2-32 annet ledd annet punktum. Denne del av bestemmelsen ble vedtatt ved endringslov av 2. januar 1992 nr. 1. Beløpsgrensen gjelder for omsetning og ikke overskudd. Omsetning er etter forarbeidene¹¹⁹ ment å være sammenfallende med begrepet bruttoinntekt, det vil si inntekt før det er gjort mulige fradrag. En kan merke seg at

¹¹⁸ se Zimmer 2000 s.105.

¹¹⁹ Ot.prp.nr.24 (1991-92) s. 3.

omsetning over 70 000 kr gjør at hele inntekten blir skattepliktig, se Ot.prp.nr. 24 (1991-92) s. 3.

For veldedige og allmenntilgjortige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende grensen satt til 140 000 kr jf., § 2-32 annet ledd tredje punktum. Bestemmelsen kom til ved endringslov av 5. desember 1997 nr. 90. Hva som menes med veldedige og allmenntilgjortige organisasjoner er definert i punkt 2.1.2.

Beløpsgrensene på 70 000 kr og 140 000 kr gjelder for den samlede økonomiske virksomheten til institusjonen. En institusjonen som har leieinntekter på 40 000 kr og inntekter fra en bokhandel på 140 000 kr vil således være over beløpsgrensen fordi den samlede inntekt er på 180 000 kr. Etter forarbeidene¹²⁰ er konsekvensen ved overskridelse av fribeløpet på 70 000 kr at hele inntekten av den økonomiske virksomheten er skattepliktig. Tilsvarende synspunkt må legges til grunn ved overskridelse av 140 000 kr-grensen.

6.8.2 Hensyn bak reglene i annet og tredje punktum

Etter forarbeidene er formålet med bestemmelsene å innføre skattelette for de frivillige organisasjonene.¹²¹ Lovgiver fant at skattlegging av all økonomisk aktivitet ble for omfattende, særlig for mindre lag og foreninger.

Andre hensyn fremkommer av NOU 1988:17 s 208. Denne utredningen må sies å være opphavet til § 2-32 annet ledd annet og tredje punktum. Her hadde mindretallet et forslag om en beløpsgrense på 200 000 kr for frivillige og allmenntilgjortige organisasjoner. Selv med en lavere beløpsgrense vil de samme hensyn gjøre seg gjeldende, deriblant hensynet til å unngå at de frivillige organisasjonene holder mindre inntekter skjult fra

¹²⁰ Ot.prp. nr. 24 (1991-92) s. 3.

¹²¹ Ot.prp. nr. 24 (1991-92) s. 1.

skattemyndighetene. Videre nevnes hensynet til å unngå vanskelige grensedragninger mellom hva som skal anses å være "leilighetsvis virksomhet"¹²² og hva som er mer permanent virksomhet, siden alle inntekter under 70 000 kr uansett vil være skattefrie.

Ot. prp. nr. 24 (1991-92) s 3 peker på at hensynet til å unngå konkurransevridning vil være av liten betydning ved en så lav beløpsgrense som 70 000 kr. Lovgiver tilgodeser de skattefrie institusjonene uten at det påvirker konkurranse med næringslivet i stor grad.

For veldedige og allmenntillegelige organisasjoner vil de samme hensyn gjøre seg gjeldende. Lovgiver ønsket å tilgodese denne gruppen av de ikke-erhvervsmessige institusjonene noe ekstra. En ønsket i hovedsak å tilgodese de små lokale lagene ved økning av beløpsgrensen til 140 000 kr.¹²³

Beløpsgrensen på 140 000 kr for veldedige og allmenntillegelige organisasjoner er fortsatt i en størrelsesorden som gjør at faren for konkurransevridning ikke er altfor stor, se Ot. prp. nr. 1 (1997-98) s 34. Flere organisasjoner som kom med uttalelser i høringsrunden ønsket en enda høyere beløpsgrense, men dette avviste Finansdepartementet i frykt for konkurransevridning.

6.8.3 Inndeling i små enkeltstående enheter for å unngå å overstige fribeløpene

Etter ordlyden i sktl. § 2-32 annet ledd annet og tredje punktum kan det virke som den skattefrie institusjonen har et fribeløp på omsetning under 70 000 kr eller 140 000 kr for sin totale økonomiske virksomhet. Slik er det ikke, og etter forarbeidene¹²⁴ gjelder beløpsgrensen på 70 000kr "for hver selvstendige organiserte enhet innen

¹²² se punkt 4.3.

¹²³ Ot.prp.nr 1 (1997-98) s 34.

¹²⁴ Ot.prp.nr.24 (1991-92) s. 3-4.

*organisasjonen.*¹²⁵ Vilkåret er at enheten tilfredsstillere kravene til å være et eget skattesubjekt. Forarbeidene¹²⁶ uttaler at de reelle forhold skal legges til grunn. Er det formelle skiller i en institusjon som ikke er reelle, vil ligningsmyndighetene foreta en gjennomskjæring. Tilsvarende vilkår legges til grunn for veldedige og allmenntnyttige organisasjoner der fribeløpet er på 140 000 kr.

Ved avgjørelsen av om en enhet er et eget skattesubjekt må en vurdere om enheten er skattesubjekt etter sktl. § 2-2. Etter § 2-2 første ledd bokstav h må innretningen eller foreningen være ”*under selvstendig bestyrelse*” for at skatteplikt skal inntre. Lovgiver krever ikke at enheten skal ha et eget organisasjonsnummer. Etter Lignings ABC¹²⁷ betyr kravet til selvstendig bestyrelse at innretningen har et eget styre og fører eget regnskap. Noen videre grense for hvor mange enheter man kan dele opp i omtales ikke i Lignings ABC eller i bestemmelsens forarbeider.

Skatteetatens brosjyre ”*Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner*” antyder at en har adgang til å dele opp et idrettslag i en fotballgruppe, skigruppe, turngruppe osv. med eget skattefritt omsetningsbeløp på 140 000kr (fribeløp) per enhet. Undergrupperinger innenfor de forskjellige enhetene medfører som hovedregel ikke flere fribeløp. Et eksempel på en oppdeling som i utgangspunktet ikke gir adgang til to separate fribeløp, som er brukt i brosjyren, er oppdeling av fotballgruppa i en senior og en junioravdeling. Dersom begge gruppene har eget styre og fører eget regnskap, og skillet er reelt, kan det ikke utelukkes at resultatet er to separate fribeløp likevel.

Om enheten i institusjonen fyller kravene til å være under ”*selvstendig bestyrelse,*” blir en konkret vurdering. Hvis inndelingen ikke har noen realitet og motivasjonen er skatteunndragelse, må ligningsmyndighetene og domstolene foreta en gjennomskjæring.

¹²⁵ Ot.prp.nr.24 (1991-92) s. 3-4.

¹²⁶ Ot.prp.nr.24 (1991-92) s. 3-4.

¹²⁷ Lignings ABC 2010/2011 s. 1040.

6.9 Utleie av fast eiendom

Sktl. § 2-32 annet ledd første punktum lyder :

”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.”

Etter ordlyden i annet ledd første punktum er bortleie av fast eiendom skattepliktig som økonomisk virksomhet. Årsaken til at utleie av fast eiendom er den eneste form for økonomisk virksomhet som er direkte uttrykt i ordlyden må sies å være historisk. Annet ledd kom til som et resultat av dommen inntatt i Rt. 1926 s. 262 som omhandlet en skattefri forenings utleie av fast eiendom.¹²⁸ Dette betyr på ingen måte at bestemmelsen er ment å være uttømmende. Institusjoner kan skattlegges for annen økonomisk virksomhet enn utleie av fast eiendom. Selv om institusjonen driver ideell virksomhet i deler av det utleide lokale, inntreer skatteplikt. Dette følger direkte av ordlyden.

Verken ordlyden eller forarbeidene¹²⁹ oppstiller noen unntak fra skatteplikten ved utleie av fast eiendom. Det er klart at bestemmelsen ikke kan tolkes bokstavelig og det er oppstilt flere unntak fra skatteplikten ved utleie i praksis.

For det første er utleie som direkte realiserer institusjonens ideelle formål ansett å være skattefri. Et eksempel er studentsamskipnaders utleie av studentboliger.¹³⁰

Et eksempel fra rettspraksis der resultatet ble skatteplikt på leieinntekter, er dommen inntatt i Rt 1970 s. 1220 (Trygdekassen). En trygdekasse, som var fritatt for skatt etter skatteloven (1911) § 26 bokstav k, måtte betale skatt av utleieinntekter fra to bygårder. Høyesterett

¹²⁸ se punkt 5.1

¹²⁹ Innst. O. XIV 1927 s. 5-6.

¹³⁰ se punkt 6.7.

kommer med et interessant obiter dictum i saken på side 1225. Etter å ha vist til eksempler fra praksis der inntekter har vært skattefrie fordi opparbeidelsen har vært med på å realisere institusjonens ideelle formål, uttaler retten: ”*Det dreier seg ikke om utleievirksomhet.*”¹³¹ Utsagnet kan peke i retning av at utleievirksomhet er skattepliktig uansett. Rettspraksis og ligningspraksis støtter ikke oppunder en slik forståelse og uttalelsen må sies å være uheldig.

Leieinntekter som ikke går over de skattefrie grensene for omsetning på 70 000 kr/140 000 kr må også være unntatt fra skatteplikt. Her må en legge til inntekter fra annen økonomisk virksomhet ved beregning av om omsetningsgrensene er oversteget.

I punkt 6.3 er det konkludert med at små enkeltstående arrangementer er skattefrie slik som når skolekorpset avholder et par loppemarkeder i løpet av året. En taler om ”tilfeldighetsunntagelsen”.¹³² Spørsmålet blir da om en lignende reservasjon kan oppstilles for korte enkeltstående utleiesituasjoner. Et eksempel i Lignings ABC¹³³ er kortvarig utleie av idrettshall til messearrangementer.

Ordlyden i bestemmelsen peker i motsatt retning i og med at utleie, uansett lengde, anses å være økonomisk virksomhet. Forarbeidene¹³⁴ og etterarbeidene¹³⁵ støtter opp under at små, sporadiske arrangementer skal være skattefrie. Etterarbeidene støtter opp under en liberal praksis på området. Ingen av de nevnte arbeider uttrykker eksplisitt at utleiearrangementer kan være skattefrie, men forarbeidene er ingen uttømmende redegjørelse for rettstilstanden.

Høyesterett synes å forutsette at utleie ved enkeltstående arrangementer er skattefrie i dommen inntatt i Rt 1970 s. 1220 på (Trygdekassen) på side 1224.

¹³¹ s. 1225.

¹³² Innst.O. XIV 1927 s 6.

¹³³ Lignings ABC 2010/2011 s. 1041.

¹³⁴ Innst.O. XIV 1927 s. 6.

¹³⁵ Ot.prp.nr. 1. (1997-98) s. 32.

”Når trygdekassenes skatteplikt skal vurderes på denne bakgrunn, kan det etter min mening ikke være tvilsomt at Oslo Trygdekasse ved sin utleie driver økonomisk virksomhet i lovens forstand. Det dreier seg ikke om noen tilfeldig eller enkeltstående utleie, men om en meget omfattende utleievirksomhet gjennom mange år.”

Uttalelsen er ikke avgjørende for dommens resultat, men standpunktet underbygges av det som står i Lignings ABC og forarbeidene. Konklusjonen er således at utleie i kortere perioder, slik som en helg, ikke er ledd i økonomisk virksomhet.

Grensen på 70 000 kr og 140 000 kr gjelder heller ikke ved slik kort utleie siden det ikke anses som økonomisk virksomhet. Neste spørsmål bli om midlertidig utleie av litt lenger art er skattepliktig. Liberal praksis¹³⁶ på området trekker i retning av at utleie ikke skal være skattepliktig, selv om det gjelder for en lenger periode enn for eksempel en helg.

Leier den skattefrie institusjonen ut idrettshallen til samme kunde ved flere anledninger må dette tale for skatteplikt. Gjeldende rett må sies å være usikker på området.

Når det gjelder inntekter ved stedsvarende bortfeste av eiendom er dette ansett å være skattefritt, fordi stedvarende bortfeste anses som salg. Skatteplikt for salg av fast eiendom inntreffer ikke før salget drives med et omfang som gjør at terskelen for økonomisk virksomhet overstiges.¹³⁷ Det samme vil gjelde ved bortfeste. Eksempler på at stedsvarende bortfeste er skattefritt finner en i Utv. VI s. 435.¹³⁸

¹³⁶ Ot.prp.nr. 1. (1997-98) s. 32.

¹³⁷ se punkt 6.2.

¹³⁸ se Michelet 1981 s. 72 for mer.

6.10 Fradrag for utgifter i den økonomiske virksomheten

Ordlyden i § 2-32 annet ledd regulerer ikke hvordan det kan gjøres fradrag for utgifter i inntekten fra den økonomiske virksomheten, og en må falle tilbake på alminnelige skatterettslige prinsipper. Utgifter en har i den ideelle, skattefrie virksomheten vil ikke kunne fradragføres i det skattepliktige overskuddet, som er resultat av institusjonens økonomiske virksomhet.¹³⁹ Dette følger av sktl. § 6-1, hvor fradrag kun kan foretas med utgifter som sikrer en skattepliktig inntekt. Videre kan ikke overskuddet som er opparbeidet i den skattepliktige delen av virksomheten avregnes mot et eventuelt underskudd i den ideelle delen av virksomheten. Hvis dette var tilfellet ville den isolerte skatteplikt for selvstendig økonomisk virksomhet i mange tilfeller være illusorisk.

Dersom den ideelle institusjon driver utleie av halve lokalet sitt, må utgifter fordeles forholdsmessig mellom den skattefrie og skattepliktige delen av virksomheten. Institusjonen får ikke fullt fradrag for alle utgifter for drift av hele bygget når kun halvparten leies ut.

Særlige spørsmål oppstår ved fordeling av gjeldsrenter og gjeld (gjeld behandles i punkt 7). Problematikken var oppe til vurdering i dommen inntatt i Rt. 1939 s. 247. Saken gjaldt fordeling av gjeld og gjeldsrenter for Kirkedistriktet Mellem-Norges pantelån på en del eiendommer som ble leid ut som ledd i økonomisk virksomhet. Kirkedistriktet var fritatt for skatt etter daværende § 26 k i (skatteloven 1911). Trondheim kommune hevdet at gjelden og gjeldsrentene måtte fordeles mellom den skattepliktige og den skattefrie delen av virksomheten. Høyesterett kom frem til at gjelden og gjeldsrentene kom til fullt fradrag i den skattepliktige delen av virksomheten ettersom hele de belånte eiendommene var leid ut og ikke ble benyttet i den skattefrie delen av virksomheten.

¹³⁹ Se f.eks. Rt. 1970 s. 1220 (Trygdekassen) på s. 1225.

Høyesterett tiltrer byrettens dom som uttaler at det har vært:

”overrettens mening at den skattbare virksomhet undergis helt selvstendigligningsmessig behandling og ikke kombineres med den skattefrie virksomhet og at skattyderen følgelig tilkommer helt fradrag for samtlige utgifter som direkte og utelukkende vedkommer den skattbare virksomhet, og derhos forholdsvis fradrag for de utgifter som vedkommer både den skattefrie og den skattbare virksomhet.”¹⁴⁰

Uttalelsen underbygger synet på at gjeldsrenter og utgifter som er knyttet opp mot den skattepliktige del av inntekten går til fullt fradrag i denne. Utgifter som vedkommer begge delene av virksomheten må fordeles forholdsmessig. Et slikt syn støttes også opp i Lignings ABC 2010/2011.¹⁴¹

Videre er det i dommen verdt å merke seg følgende uttalelse lenger nede på side 250:

”Men retten finner at pantegjeld og pantegjeldsrenter må sies å være gjeld og utgifter som direkte faller på den pantsatte eiendom, og følgelig må komme til fradrag i den skattbare formue og inntekt.”

Et slikt syn peker i retning av at det avgjørende er hvor pantelånet har tilknytning, og ikke hva lånekapitalen brukes til.¹⁴² Dersom den skattefrie institusjon bruker kapitalen fra lån på en utleieeiendom til noe i den skattefrie virksomheten, så er ikke dette av betydning. Rentekostnadene går til fullt fradrag i den skattepliktige inntekt. Spørsmålet kan oppstå i forbindelse med refinansiering av pantelån.

Et særlig spørsmål er om det er adgang til å føre fradrag for dugnadsinnsats i en ideell organisasjons økonomiske virksomhet. Dugnadsinnsats i den ideelle delen av virksomheten

¹⁴⁰ s. 249-250.

¹⁴¹ Lignings ABC 2010/2011 s. 1042.

¹⁴² Gjems-Onstad mener Rt. 1939 s. 247 underbygger et slikt syn, se Gjems-Onstad 2008 s. 347.

vil alltid være skattefri. Pekeberg¹⁴³ peker på at dersom spørsmålet skulle komme på spissen vil uttalelsene i Bodø/Glimt-dommen om at skattelegging av ideelle organisasjoner skal gjøre med "atskillig romslighet,"¹⁴⁴ kunne peke i retning av at dugnadsarbeid kan være fradragsberettiget. Dugnadsarbeid gjør at det skattemessige overskuddet i den økonomiske virksomheten blir større og det bør da være mulig å gjøre fradrag for slik innsats.

På en annen side var meningen med § 2-32 annet ledd å unngå en konkurransevridende effekt. Ved å ha gratis arbeidskraft som i tillegg gir fradrag i inntekten, vil ideelle organisasjoner som driver økonomisk virksomhet ha et stort konkurransefortrinn fremfor andre næringsdrivende. Dugnadsinnsats medfører heller ingen kostnad for de skattefrie institusjonene. Fradrag for dugnadsarbeid i økonomisk virksomhet er ikke blitt gitt i praksis, og Lignings ABC 2010/2011 støtter ikke oppunder en slik fradragspraksis. Gjeldende rett på området er nok derfor at fradrag ikke kan gis for dugnadsinnsats.¹⁴⁵

7 Plikt til å betale formueskatt av eiendeler i den økonomiske virksomheten

7.1 Bruttoformue

Den ideelle delen av virksomheten er fritatt for skatt av formue jf. § 2-32 første ledd. Skatteplikten omfatter bare bruttoformuen som er tilordnet den skattepliktige delen av virksomheten. Bruttoformue er formue før det er gjort fradrag for gjeld. Gjenstander det svares formueskatt av er alle eiendeler av verdi, eksempler på dette er eiendom, driftsmidler og bankinnskudd.

¹⁴³ Pekeberg, Gjermund. *Skattefrie institusjoner*. Oslo 1998 punkt 5.5. (Utv. 1998 s. 1442).

¹⁴⁴ s. 1607.

¹⁴⁵ se Gjems-Onstad 2008 s. 348.

Dersom bare en del av en eiendom brukes til skattepliktig virksomhet, må en kun svare formueskatt av denne delen. Fordeling av en eiendoms formuesverdi foretas på grunnlag av utleieverdien.¹⁴⁶ En slik fordeling er anvendelig dersom en skattefri organisasjon driver ideell virksomhet i en del av bygget og økonomisk virksomhet i den andre. Et vanskelig spørsmål oppstår der det ikke er slike klare fysiske skiller, en organisasjon driver f. eks. blandet virksomhet ut fra samme kontor og bruker de samme arealene til begge virksomheter.

Dette var tilfellet i Rt. 1963 s. 1360 (Malersvennernes forening) som er omtalt tidligere. Målekontoret drev skattepliktig virksomhet ut fra det samme lokalet som den ideelle virksomheten holdt til i. Virksomhetene ble for det meste drevet av de samme funksjonærer og kontorutgifter var fordelt skjønnsmessig. Spørsmålet om formuesbeskatning var ikke oppe i dommen. I et slikt tilfelle er det vanskelig å fordele formue etter utleieverdi ettersom en ikke kan plassere den ideelle virksomheten og den økonomiske virksomheten til bestemte deler av lokalet. Michelet¹⁴⁷ antyder at ligningsmyndighetene ikke skattlegger slike tilfeller fordi det er vanskelig å finne frem til formuesverdien.

Loggiver har neppe ment at det ikke skal svares skatt i slike tilfeller, og ligningsmyndigheten burde prøve å finne frem til hvor stor del av den totale virksomhet som er økonomisk virksomhet. Den økonomiske virksomheten kunne blitt fastslått som en brøk av den totale omsetningen. Ved å skatte av tilsvarende brøk av eiendommens formuesverdi ville en løse problematikken. Gjeldende rett på området er usikker i slike tilfeller. Og den forespeilede løsning fremstår nok som noe vanskelig å utføre i praksis.

En kan også ha et skille i tid mellom når en eiendom eller et bygg blir brukt til ideell og økonomisk virksomhet. Eksempelet fra Lignings ABC om studentsamskipnadens utleie av hybler kan tjene som eksempel.¹⁴⁸ Her er det lagt et vesentlighetskriterium til grunn etter

¹⁴⁶ Lignings ABC 2010/2011 s. 1042.

¹⁴⁷ Michelet 1981 s. 88.

¹⁴⁸ se punkt 6.7.4.

Lignings ABC.¹⁴⁹ Den virksomhet som opptar mest tid i løpet av året er avgjørende. For studentsamskipnadens del innebærer dette at det ikke betales formueskatt. Økonomisk virksomhet drives om sommeren, mens den virksomheten som drives resten av året er ledd i den ideelle virksomheten.

Andre eiendeler skal det svares formueskatt av såfremt de er benyttet i den økonomiske virksomheten.¹⁵⁰ Dette gjelder kapital, eiendeler o.l. Midler og eiendeler som er opptjent i den økonomiske virksomheten og senere flyttet over i den ideelle delen av virksomheten, vil det således ikke måtte betales formueskatt av.¹⁵¹

7.2 Gjeld

Gjeld som er knyttet til den økonomiske virksomheten vil det være fullt fradrag for ved formuesbeskatning. Er en utleid eiendom pantsatt, anses gjelden å tilhøre denne eiendommen. Ved fordeling av gjeld gjelder de samme synspunkter som ved fordeling av gjeldsrenter.¹⁵² For eiendom som er delvis leid ut, vil pantegjelden bli fordelt forholdsmessig i forhold til eiendommens bruttoformue.¹⁵³

¹⁴⁹ Lignings ABC 2010/2011 s. 1041-1042.

¹⁵⁰ Lignings ABC 2010/2011 s. 1041-1042.

¹⁵¹ Se Gjems-Onstad s. 349.

¹⁵² se Rt. 1939 s. 247.

¹⁵³ Lignings ABC 2010/2011 s. 1042.

8 Bør unntaksbestemmelsen i § 2-32 annet ledd bestå?

Bodø/Glimt-dommen er den siste høyesterettsdom hvor vilkåret om økonomisk virksomhet i § 2-32 annet ledd omhandles. Dommen viderefører utviklingen der begrepet økonomisk virksomhet stadig tolkes mer innskrenkende. Dette poenget understrekes i dommen på side 1606, der førstvoterende uttaler:

”Etter praksis – rettspraksis og ligningspraksis – kan ideelle organisasjoner som omfattes av bokstav k første ledd drive nokså mangeartet økonomisk virksomhet, uten at det gjør dem skattepliktig for inntekter vunnet ved virksomheten.”

Spørsmålet, de lege ferenda, er om det ville være en bedre rettsstilling dersom det ikke gjaldt noe unntak fra skattefritaket for § 2-32-institusjoner, slik den rettslige situasjonen var før 1927.¹⁵⁴

Hensynet til å unngå konkurransevridning taler for en begrenset skatteplikt. De skattefrie institusjonene vil ha store fordeler i forhold til alminnelig næringsdrivende ved et fullstendig skattefritak. Dette er et viktig hensyn som taler for at § 2-32 annet ledd bør bestå. I tillegg vil grunnleggende likhetshensyn i skatteretten tale for skatteplikt for inntekter av økonomisk virksomhet. På en annen side er det begrenset hvor mye økonomisk virksomhet en organisasjon kan bedrive uten at den faller utenfor anvendelsesområde til § 2-32 første ledd. Blir hovedformålet å drive økonomisk virksomhet, vil ikke organisasjonen omfattes av skattefritaksbestemmelsen.

Slik bestemmelsen er å forstå i dag, oppstår en del tilfeller der skatteplikt ikke har gode grunner for seg. Skatteplikten for Studentsamskipnaden i Trondheim i Utv. 2006 s. 1581¹⁵⁵ er et eksempel på dette. Her kom inntekten fra det skattepliktige salget av en del av

¹⁵⁴ Det var da annet ledd ble innført ved endringslov til skatteloven av 3. juni 1927 nr. 3.

¹⁵⁵ se punkt 6.7.4

eiendommen studentene direkte til gode. Inntektene tilgodeså Studentsamskipnadens ideelle virksomhet selv om opparbeidelsen av inntekten ikke ble funnet å realisere dens ideell formål.

Selv om den økonomiske virksomheten ikke er med på å realisere organisasjonens ideelle formål vil inntekten gå til å støtte oppunder den ideelle virksomheten. Begrunnelsen for skattefriheten etter første ledd er at lovgiver ønsker å stimulere til ideell virksomhet, og dette formål oppnås i større grad dersom alle inntekter slike organisasjoner oppbærer er skattefrie.

9 Kilder

9.1 Lover

Skattelov for landet av 18. august 1911 nr. 8.

Skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9

Lov om veddemål ved totalisator (totalisatorloven) 7. januar 1927 nr. 3

Endringslov til skatteloven av 3. juni 1927 nr. 3

Lov om avsetning til konsolideringsfond for personlig næringsdrivende av 17. desember 1982 nr. 73

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

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

9.2 Forarbeider

NOU 1988:17 *Frivillige organisasjoner*

Innst. O. XIV 1927 Endringslov til skatteloven av 3. juni 1927 nr. 3

St. meld. nr. 2 (1990-1991) om Revidert nasjonalbudsjett 1991 Endringslov til skatteloven av 2. Jan 1992 nr. 1

Ot.prp.nr.24 (1991-92) Endringslov til skatteloven av 2. januar 1992 nr. 1.

Ot. prp. nr. 86 (1997-98) Lov om skatt av formue og inntekt 26. mars 1999 nr. 14

Ot. prp. nr. 1 (1997-98) Endringslov til skatteloven av 5. desember 1997 nr. 90

9.3 Rettspraksis

Rt. 1926 s. 262 (Aalesunds Arbeiderforening)

Rt. 1928 s. 402 (Det Norske Amerikalinjes Sjømandsfond)

Rt. 1933 s. 1287 (Bergenske Pensjonsfond I)

Rt. 1934 s. 229

Rt. 1939 s. 247

Rt. 1955 s. 175 (Veritas I)

Rt. 1956 s. 328

Rt. 1963 s. 1360 (Malersvennenes Forening)

Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen)

Rt. 1970 s. 1220 (Trygdekassen)

Rt. 1982 s. 491 (Isberg)

Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen I)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1991 s. 705 (Veritas II)

Rt. 1995 s. 1422. (Kiønig)

Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt)

Rt. 2003 s. 861 (Ernst G. Mortensen II)

9.3.1 Underrettspraksis

Utv. VI s. 435. (tingrettsdom)

Utv. 2006 s. 1581 (tingrettsdom)

Utv. 2007 s 54 (lagmannsrettsdom)

Utv. 2007 s. 1465 ”Sintef” (lagmannsrettsdom)

9.4 Forvaltningspraksis

9.4.1 Uttalelser fra Finansdepartementet

Utv. 1965 s. 140

Utv. 1968 s. 404

Utv. 1986 s. 56

Utv. 1993 s. 495

Utv. 2003 s. 1469

Utv. 2008 s. 1118

9.4.2 Uttalelser fra Skattedirektoratet

Utv. 1965 s. 289

BFU 21/06

BFU 24/06

BFU 07/06

9.4.3 Annet

Skattedirektoratet. Lignings ABC 2010/2011. 32. utg.

Skatteetatens Brosjyre. ”Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner.” 2009

9.5 Juridisk teori

Bøyum-Folkeseth. Odd Anders ”*Idrettslags samarbeid med andre juridiske personer - skattemessige problemstillinger.*” Skatterett 2011 nr. 1

Eckhoff, Torstein ved Jan Helgesen. *Rettskildelære.* 5. Utgave Oslo 2001

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett.* 7. Utg. Oslo 2008

- Gjems-Onstad, Ole. *Skatt, avgift og allmenntilretteleggende organisasjoner*. Oslo 1989
- Michelet, C.F. *Skattefrie sammenslutninger*. Oslo 1981
- Pekeberg, Gjermund. *Skattefrie institusjoner*. Oslo 1998, Utv. 1998 s.1442
- Zimmer, Frederik. *Domscommentar Høyesterettsdommer i skattesaker 1997 del 2*.
Skatterett 1998 side 188
- Zimmer, Frederik. *Hvorfor er eliteserielubbene fortsatt skattefrie?* Skatterett 2000 side
105.
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. Utgave, Oslo 2009.

