

Skattefrie innretninger

Kandidatnummer: 562

Veileder: Per Helge Stoveland

Leveringsfrist: 25.04.2007

Til sammen 10 406 ord

25.04.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av tema	1
1.2	Den videre fremstillingen	2
1.3	Begrepsavklaringer	2
1.4	Avgrensning	2
<u>2</u>	<u>BAKGRUNN</u>	<u>3</u>
2.1	Rettskildebildet	3
2.2	Helt eller delvis fritak?	5
2.3	Virkningen av et skattefritak	6
<u>3</u>	<u>HVEM KAN VÆRE UNNTATT</u>	<u>6</u>
3.1	Privatpersoner	7
3.2	Innretninger med ubegrenset ansvar for deltagerne	7
3.3	Innretninger med begrenset ansvar for deltagerne	9
3.4	Selveiende innretninger	10
3.5	Utenlandske selskaper med avdelingskontorer/filialer i Norge	10
<u>4</u>	<u>NÅR SKAL VURDERINGEN FINNE STED</u>	<u>11</u>
<u>5</u>	<u>FORMÅLSBEGREPET</u>	<u>13</u>

5.1	Formålsbegrepets innhold	13
5.2	Flere formål	15
5.3	Fastleggelse av formålet	18
<u>6</u>	<u>ERVERVSBEGREPET</u>	<u>22</u>
6.1	Ervervsbegrepets nærmere innhold	22
6.2	Noen eksempler	24
<u>7</u>	<u>GRENSEN FOR DET IKKE ERVERVSMESSIGE FORMÅL – EN HELHETSVURDERING</u>	<u>25</u>
7.1	Det vedtektsfastsatte formålet	26
7.2	Innretningens organisering	27
7.2.1	Selskapsformen	27
7.2.2	Sammensetning av styrende organer	27
7.2.3	Konsernstrukturer	28
7.2.4	Finansiering	29
7.2.5	Overskudd	29
7.2.6	Utbytte	30
7.3	Faktisk virksomhet	30
7.3.1	Historikk	30
7.3.2	Konkurransesituasjon	30
7.4	Oppsummering	31
<u>8</u>	<u>BEGRENSET SKATTEPLIKT ETTER § 2-32, ANNET LEDD</u>	<u>31</u>
<u>9</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>34</u>

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema

I denne oppgaven vil jeg i hovedsak behandle grensen mellom ervervsmessige og ikke ervervsmessige formål for selskaper og innretninger som grunnvilkår for skattefrihet etter skattelovens (sktl.) § 2-32, første ledd. Bestemmelsen lyder;

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

Bestemmelsens karakter som frihavn gjør den forlokkende og har bidratt til et betydelig press på reglene. For svært mange stiftelser og foreninger vil den også representere hovedspørsmålet i forholdt til skatt – er man overhode skattepliktig?¹

Hovedvilkåret i bestemmelsen, kravet om ikke å ha erverv til formål, stammer fra skattelovene av 1882 og har stått seg gjennom flere revisjoner helt frem til i dag. Allikevel må det kunne sies at forståelse har endret seg med tiden. På grunn av denne høye alderen og det skjønnsmessige preget foreligger det i dag et utførlig rettskildegrunnlag rundt bestemmelsen, herunder en rekke prinsipielle høyesterettsdommer.

Ideen til oppgavens tema fikk jeg etter å ha lest en dom avsagt i Trondheim Tingrett hvor ligningen av stiftelsen Sintef og fem datterselskaper ble opprettholdt.² Den sentrale drøftelsen i dommen var nettopp spørsmålet om Sintef hadde erverv til formål. Dommen

¹ Zimmer (2005), side 410

² Trondheim Tingrett 05.12.2006

vil ikke bli behandlet i særlig grad. Årsaken til dette er at dommen er anket, samt at vekten av en tingrettsdom ikke rettferdiggjør en utførlig behandling, særlig med tanke på den foreliggende høyesterettspraksis.

1.2 Den videre fremstillingen

Oppgaven har ni hovedpunkter hvor noen fremstår som klart mer sentrale enn andre. I punkt 2 vil jeg si litt om rettskildetilstanden rundt § 2-32 og trekke frem noen grunnleggende poenger som er nødvendige for den videre drøftelsen. Jeg vil også kort komme inn på hvilke virkninger det gir at en innretning oppfyller vilkårene i bestemmelsen. Punkt 3 tar for seg spørsmålet om hvem som kan oppnå skattefrihet i medhold av bestemmelsen, og i punkt 4 vil jeg se på når denne vurderingen skal finne sted. Formålsbegrepet er tema for punkt 5, og vil bli behandlet utførlig. Det samme gjelder ervervsbegrepet som blir omtalt i punkt 6. I punkt 7 vil jeg gjennomgå den helhetsvurdering som i følge høyesterettspraksis skal finne sted. I punkt 8 vil jeg foreta en gjennomgang av § 2-32, annet ledd.

1.3 Begrepsavklaringer

Hovedtema for oppgaven, skattelovens § 2-32, første ledd, vil stort sett bare bli omtalt som § 2-32. Videre vil uttrykkene selskap, innretning, institusjon og organisasjon ha samme mening, dersom ikke annet kommer frem av sammenhengen.

1.4 Avgrensning

Oppgavens tittel åpner for en rekke interessante drøftelser som på grunn av oppgavens omfang helt eller delvis må bli liggende. I skatteloven er det flere bestemmelser som kan gi et selskap eller en innretning karakter av å være skattefri. Oppgaven tar som nevnt for seg de som søker skattefrihet etter § 2-32. Her har jeg for det første valgt å skrive en generell fremstilling i stede for å behandle et eller flere livsområder i dybden. Eksempelvis er det mange juridiske forfattere som mener at elitefotballklubbenes status som skattefrie institusjoner fortjener en bred gjennomgang. Et annet eksempel er forskningsinstituttene (herunder Sintefs) forhold til skattefritaket.

Videre heter det at ”Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning” kan oppnå skattefrihet. Jeg har tatt utgangspunkt i det generelle ”selskap eller innretning” uten å gå nærmere inn på milde stiftelser, kirkesamfunn og menigheter for å vurdere om deres forhold til bestemmelsen står i noen særstilling ettersom de er spesifikt oppregnet.

§ 2-32 omtales ofte som en vernebestemmelse for allmennyttige og ideelle organisasjoner. Det kan hevdes at den således bidrar til å sikre organisasjonsfriheten og demokratiet. Bestemmelsens funksjon i denne relasjon vil ikke bli behandlet.

En siste presisering er at fritaksreglene for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og arveavgift ikke vil bli behandlet, selv om disse ofte vil ha like stor eller til og med større reel betydning for en organisasjon enn fritak for inntekts- og formuesskatt.

2 Bakgrunn

2.1 Rettskildebildet

Som skissert i innledningen foreligger det et omfattende rettskildebilde rundt bestemmelsen i § 2-32. Lovteksten vil som ellers være det naturlige utgangspunktet, men på grunn av alder og skjønkelig utforming må den i betydelig grad suppleres.

Når det gjelder forarbeidene og forhistorien til bestemmelsen er det begrenset hva man kan hente ut, men et par poenger må fremheves. I forarbeidene til dagens skattelov sies det innledningsvis at ”[d]et dreier seg om en teknisk lovfornyelse, uten endring av de skattepolitiske og materielle løsningene som er nedfelt i det nåværende regelverket om skatt”.³ Videre sies det om § 2-32 at ”[f]ørste ledd tilsvarer gjeldende skattelov § 26 første

³ Ot. Prp. Nr 86 (1997-1998)

ledd i og k første avsnitt”.⁴ ”Gjeldende skattelov” sikter her til skatteloven fra 1911. Dette innebærer at § 2-32 skal tolkes på samme måte som dens gamle motstykke, og at gammel praksis fortsatt er like aktuell. Forarbeidene til 1911-loven⁵ vil i utgangspunktet også være relevante, men bidrar så lite til den prinsipielle forståelsen at jeg har valgt å se bort fra dem i det følgende. Det samme gjelder skatteloven fra 1882 som hadde en helt tilsvarende formulering.⁶

Det andre poenget ved forhistorien gjelder tilblivelsen av § 2-32, annet ledd (tidligere § 26 første ledd bokstav k). Denne presiseringen kom inn ved en tilleggslov i 1927 og må ses som en korleksjon av den tolkning som Høyesterett hadde anlagt. Dette vil jeg komme tilbake til under 2.2.

En gammel og skjønnspreget bestemmelse som gir mulighet for skattefrihet tilsier en bred praksis. Hva gjelder rettspraksis foreligger det et stort antall dommer, men enkelte høyesterettsdommer har etter hvert utpenslet seg som de klare prejudikatene. Dette gjelder først og fremst de to Veritas-dommene, dommen om Isberg’s fond og de to NKS-dommene. Når det gjelder ligningspraksis er denne også omfattende. Lignings ABC behandler bestemmelsen relativt utførlig og det er avsagt en rekke bindende forhåndsuttalelser.

Blant juridiske forfattere er det først og fremst Ole Gjems-Onstad som har vist interesse for temaet. Også Christian Fredrik Michelet har skrevet en fremstilling, men denne er ikke fulgt opp etter utgivelsen i 1981. Fredrik Zimmer behandler bestemmelsen i sin lærebok, uten å gå noe særlig i dybden.

⁴ Ot. Prp. Nr 86 (1997-1998)

⁵ Innstilling fra skattelovkomiteén av 1899.

⁶ Lov om Landkommunernes Skattevæsen av 15. april 1882 nr 1 § 25 lød slik: ”Formues- og Indtægtsskat kan ikke paalægges: ... h. Selskaber og Indretninger, som ikke har Erhverv til Formaal ...”

2.2 Helt eller delvis fritak?

Ser man på ordlyden i § 2-32 helt isolert fremstår bestemmelsen som et fullstendig fritak fra skatteplikt for de innretningene som fyller vilkårene. Ved en slik tolkning fremstår § 2-32 som en presisering av skatteloves § 2-2 som regulerer hvem som er skattesubjekter. Har man ikke erverv til formål, er man heller ikke skattepliktig.

Skatteloves system taler mot en slik forståelse av bestemmelsen. For det første kan nevnes at fullstendig skattefrihet er innvilget for enkelte innretninger og selskaper i Norge, men et slikt fullstendig skattefritak er såpass spesielt at dette gjøres ved lov. Dersom nye selskaper skal bli innvilget fullstendig skattefrihet må dette gjøres ved en endringslov som oppdaterer skattelovens § 2-30 (1). Videre er det et poeng at paragrafoverskriften til § 2-32 taler om "Begrensning av skatteplikt" i motsetning til § 2-30 som taler om "Fritak for skatteplikt". Helt klart blir det når man sammenholder første og annet ledd i § 2-32. Annet ledd sier:

"Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet (...) vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig".

Som tidligere nevnt kom annet ledd inn ved en tilleggslov i 1927. Bakgrunnen var en høyesterettsdom som er inntatt i Rt. 1926, side 262. Høyesterett kom under dissens til at en arbeiderforening i Ålesund ikke kunne beskattes for leieinntekter fra en forretningsgård. Resultatet bygde på en forståelse av § 2-32 som et fullstendig skattefritak, en forståelse som ikke ble delt av lovgiver.

Ut fra dette er det helt klart at § 2-32 ikke statuerer full skattefrihet for de som fyller vilkårene. Inntekter og formue fra økonomisk virksomhet som ikke direkte bidrar til å virkeliggjøre det ikke ervervsmessige formålet skattlegges på vanlig måte. Praksis kan tyde på at begrepet "økonomisk virksomhet" har fått en noe snevrere betydning enn virksomhetsbegrepet i skattelovens § 5-1. Annet ledd vil bli nærmere gjennomgått under punkt 8.

2.3 Virkningen av et skattefritak

Virkningene av at en innretning oppfyller vilkårene etter sktl. § 2-32, første ledd er at innretningen ikke er skattepliktig for inntekter som er vunnet av den virksomhet som ikke har erverv til formål. Annen økonomisk virksomhet som for eksempel har til hensikt å finansiere den ikke ervervsmessige virksomheten blir beskattet på vanlig måte. Til dette hører den modifikasjon at dersom omsetningen ved slik virksomhet er begrenset så vil heller ikke denne medføre skatteplikt. Den generelle omsetningsgrensen er kroner 70 000, men for ”veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoner” er beløpsgrensen det dobbelte.

Innretninger som ikke har inntekter og formue fra annen økonomisk virksomhet, eller som holder seg under beløpsgrensene vil heller ikke ha plikt til å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2, første ledd a. For svært mange skattefrie innretninger vil dette være et vel så viktig punkt som skattefriheten i seg selv. De aller fleste organisasjonene som omfattes av § 2-32 er små lag og foreninger som uansett ikke hadde hatt noe særlig skattbart overskudd. For mange vil da det forholdet at de slipper å fylle ut selvangivelse fremstå som et vel så viktig poeng. Særlig sammenholdt med at små foreninger og lag ikke er regnskapspliktige, jf. regnskapslovens § 1-2, første ledd.

3 Hvem kan være unntatt

Hovedvilkåret for skattefrihet etter § 2-32 er at innretningen ”ikke har erverv til formål”, men det er en like viktig betingelse at innretningen i det hele tatt er omfattet av bestemmelsen. I det følgende vil jeg vurdere om § 2-32 har begrensninger med tanke på hvem som kan være omfattet av et skattefritak. Utgangspunktet her er ordlyden som sier at det er ”[m]ild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning (...)” som kan oppnå skattefrihet.

3.1 Privatpersoner

Ordlyden peker klart i retning av at det er juridiske personer som er bestemmelsens siktemål. Spørsmålet blir om man skal anlegge en antitetisk fortolkning slik at private personer er utelukket fra å oppnå skattefrihet for hele eller deler av sin virksomhet. Enkelte personer velger å vie sitt liv til å hjelpe andre. Gjennom sin innsats kan slike mennesker spare samfunnet for betydelige midler. Rimelighetshensyn kunne således tale for å innvilge skattefrihet også her. Men, som Gjems-Onstad uttaler det, hører ikke generelle skatteprivilegier for fysiske personer hjemme i et moderne høyskatteland.⁷ Det må anses som sikker rett at privatpersoner ikke kan oppnå skattefrihet i medhold av § 2-32. Dette ble bekreftet i en overretssdom fra 1930. En parselleier i en hagekoloni påberopte forgyeves at han kom inn under landskatteloven § 26 k (nå § 2-32). Overretten utalte at "[d]et fantes i så henseende tilstrekkelig å bemerke at forholdet her ikke var at det gjaldt et selskap eller en forening (...)".⁸

3.2 Innretninger med ubegrenset ansvar for deltagerne

Når grensene skal trekkes for hvem som kan oppnå skattefrihet i medhold av § 2-32 faller vanligvis de deltagerlignede selskapene utenfor. Deltagerlignede selskaper er ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og indre selskaper etter selskapsloven eller partrederier etter sjølovens kapittel 5. Ser man på ordlyden isolert passer den ved første øyekast godt på disse selskapene, jf. uttrykket "selskap eller innretning". Men det er forhold ved lovteksten som gjør at den likevel ikke passer så godt. I følge paragrafoverskriften gjelder bestemmelsen "begrensning av skatteplikt". Videre heter det i ordlyden "fritatt for formues- og inntektsskatt". Begge disse uttrykkene peker i retning av et helt eller delvis bortfall av en eksisterende skatteplikt. Selskaper med ubegrenset ansvar for deltagerne lignes hos deltagerne, og selskapet har derfor ingen selvstendig skatteplikt. Det er også presisert i skattelovens § 2-2 (2), litra a. til e. at disse selskapene ikke er egne skattesubjekter. Å frita et selskap som ikke har skatteplikt, eller begrense skatteplikten til et selskap som ikke har skatteplikt gir ingen mening. Det er derfor vanlig å innfortolke et krav

⁷ Gjems-Onstad (2003), side 265.

⁸ Utv. III, side 614

om skattesubjektivitet når man vurderer hvem som kan omfattes av § 2-32. Et deltagerlignet selskap kan således ikke oppnå skattefrihet i medhold av bestemmelsen.

De ansvarlige selskapenes forhold til § 2-32 er ikke dermed endelig avgjort. En aktuell problemstilling i forlengelsen av drøftelsen over vil være om deltageren kan oppnå skattefrihet for inntekter og formue fra et ansvarlig selskap dersom dette ikke har erverv til formål. Fordi dette er et spørsmål om skattefrihet eller begrensning av skatteplikt for deltageren må denne først vurderes i forhold til § 2-32. Deltageren må selv fylle vilkårene for skattefrihet, men det er ikke dermed sagt at inntektene fra det ansvarlige selskapet er skattefrie. Disse kan skattelegges etter annet ledd som ”økonomisk virksomhet”.

Det følger av selskapslovens § 1-1 (1), jf. § 1-2 (1) (a) at et av vilkårene for at en innretning skal være et selskap etter selskapslovens system er at det utøves ”økonomisk virksomhet”. Ut fra dette kan det tyde på at deltagelse i et ansvarlig selskap alltid vil bli beskattet etter § 2-32, annet ledd. Men annet ledd kan ikke tas helt på ordet. Som tidligere nevnt, og som jeg skal komme tilbake til, vil økonomisk virksomhet som direkte fremmer det ikke ervervsmessige formålet ikke bli skattlagt etter annet ledd. ”Økonomisk virksomhet” trenger således ikke stå i motsetning til et ikke ervervsmessig formål. Dersom deltagelsen i det ansvarlige selskapet ikke er nødvendig eller bidrar direkte til fremme av dette, men kun er ment å finansiere det ikke ervervsmessige formålet, gir dette kun en indirekte støtte som vil være skattepliktig etter annet ledd. Det ansvarlige selskapet kan således ikke ha til formål å gi økonomisk overskudd til deltagerne. Man kan således si at det er et vilkår nummer to at heller ikke det ansvarlige selskapet kan ha erverv til formål.

Som et siste vilkår vil jeg anta at det må være en viss sammenheng mellom den aktiviteten som utøves i det ansvarlige selskapet og det deltagende selskapet, ettersom den økonomisk virksomheten direkte skal fremme det deltagende selskapets formål.

Problemstillingen med ansvarlige selskapers forhold til § 2-32 er ikke avgjort i rettspraksis, men trenger ikke være uaktuell. Et eksempel kan være illustrerende. To allmenntytige

hjelpeorganisasjoner som begge er skattefrie i medhold av § 2-32 (f.eks. Røde Kors og Kirkens Bymisjon) ønsker å hjelpe de narkomane i Oslo. Sammen starter de en kafé som er drevet av og for de narkomane. Formålet med kaféen er ikke ervervsmessig, men å gi de narkomane et verdig oppholdssted, samt arbeidserfaring. Kaféen drives i form av et ansvarlig selskap med de to organisasjonene som deltager. Det er lite trolig at deltagerne i et slikt tilfelle må skatte av sine inntekter i medhold av § 2-32, annet ledd. Så selv om et deltagerlignet selskap ikke kan oppnå skattefrihet i medhold § 2-32 kan det være situasjoner der de allikevel må gjennomgå den samme vurderingen.

3.3 Innretninger med begrenset ansvar for deltagerne

I dette punktet vil jeg ta for meg de innretningene hvor eierne kun har et begrenset ansvar, og slikes forhold til § 2-32. Først og fremst er det da snakk om aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Ordlyden er her åpen for at disse selskapene kan oppnå skattefrihet, jf. ”selskap eller innretning”. Videre er disse selskapene selvstendige skattesubjekter i medhold av sktl. § 2-2 (1), slik at disse ikke møter de samme problemene som de deltagerlignede selskapene.

Problemet for aksjeselskaper er at disse er det typiske redskapet for ervervsmessig virksomhet. Man kan således si at det hersker en naturlig grad av skepsis mot å innvilge skattefrihet for disse.⁹ I kontrast til dette står Finansdepartementets uttalelse fra 1997: ”At virksomheten er organisert i et aksjeselskap, som er en vanlig selskapsform ved utøvelsen av næringsvirksomhet, er uten selvstendig betydning for bedømmelsen.”¹⁰ Dette er en uttalelse jeg er noe uenig i, men dette er noe jeg vil komme tilbake til under punkt 7. Det som fremkommer av uttalelsen, og som må sies å være korrekt er at det ikke er noe prinsipielt i veien med at aksjeselskaper kan oppnå skattefrihet etter § 2-32.

⁹ Se f.eks. Zimmer (2005), side 415.

¹⁰ Utv. 1997, side 1284.

Et annet forhold som må tas med er at aksjeloven legger opp muligheter for å benytte aksjeselskapsformen til andre formål enn å gi eierne økonomiske fordeler. Dette følger av aksjelovens § 2-2 (2) hvor det heter:

”Dersom selskapet ved sin virksomhet ikke skal ha til formål å skaffe aksjeeierne økonomisk utbytte, skal vedtektene inneholde bestemmelser om anvendelse av overskudd og av formuen ved oppløsning.”

En tilsvarende bestemmelse finner vi allmennaksjelovens § 2-2 (2). Ut fra dette er det ingen forhold som taler mot at disse selskapsformene kan oppnå skattefrihet i medhold av § 2-32. Allikevel vil selskapsformen kunne spille inn i vurderingen. Dette vil jeg komme tilbake til under punkt 7.2.1.

3.4 Selveiende innretninger

Stiftelser, legater og foreninger (lag) er de vanligste formene for selveiende innretninger. Etter som slike organisasjoner ikke har eiere vil de i mindre grad være egnet til å gi interessentene økonomiske fordeler. Disse vil være selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2 (1) og omfattes av ordlyden i § 2-32. De kan således oppnå skattefrihet etter bestemmelsen. Samtidig må det presiseres at det ikke er noen automatikk i at disse organisasjonene blir skattefrie. Både foreninger og stiftelser kan ha ervervsmessige formål.

3.5 Utenlandske selskaper med avdelingskontorer/filialer i Norge

En siste gruppe jeg kort vil komme inn på i relasjon til § 2-32s grenser er utenlandske selskapers avdelingskontorer og filialer i Norge. Med avdelingskontorer og filialer mener jeg her en innretning som ikke er et selvstendig rettssubjekt, og som er underordnet en utenlandsk organisasjon og driver virksomhet for deres regning og risiko. Det utenlandske selskapet vil være skattepliktig til Norge for den virksomhet som utøves her ved avdelingskontoret. Dette følger av skattelovens § 2-3 (særlig (1) b.). Spørsmålet er om utenlandske selskaper kan bli fritatt for sin skatteplikt til Norge i medhold av § 2-32.

Ordlyden i § 2-32 er ikke til hinder for dette, jf. ”selskap eller innretning”. Ut over dette er det lite rettskilder som kan belyse spørsmålet. Gjems-Onstad hevder at utenlandske selskaper med begrenset skatteplikt også må kunne bli skattefrie etter § 2-32. Han påpeker at ”(d)et avgjørende må være om institusjonen kan sies ikke å ha erverv til formål etter den norske bestemmelsen, og ikke om den anses skattefri etter reglene i hjemlandet.”¹¹ Skattedirektoratet har avgitt en bindende forhåndsuttalelse i tråd med denne forståelsen, som antagelig må anses å gi uttrykk for gjeldende rett.¹²

4 Når skal vurderingen finne sted

Jeg vil nå se litt på de praktiske sidene ved anvendelsen av § 2-32. I utgangspunktet er det organisasjonen selv som må ta stilling til om den fyller vilkårene i bestemmelsen. Dersom man vurderer seg selv som ikke skattepliktig unnlater man simpelthen å levere selvangivelse. I følge ligningslovens § 4-2, 1. a. som omhandler selvangivelsesplikten er det ”den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet (...)” som skal levere selvangivelse.

Dersom en organisasjon er i tvil om vilkårene for skattefrihet er oppfylt kan det bes om en bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet eller det lokale ligningskontoret, jf. ligningslovens kapittel 3A. Får man en slik bindende forhåndsuttalelse vil denne være bindende for ligningsmyndighetene så lenge organisasjonen følger de forutsetningene den er gitt under, jf. ligningslovens § 3A-1, annet ledd. Dersom det i den bindende forhåndsuttalelsen ikke blir innrømmet skattefrihet kan organisasjonen likevel gå i mot uttalelsen. Ettersom det ikke er klagerett på slike uttalelser må dette gjøres reelt. Det vil si at organisasjonen unnlater å innlevere selvangivelse i overensstemmelse med sin overbevisning.

¹¹ Gjems-Onstad (2003), side 370

¹² BFU 108/04

Dersom en organisasjon ikke innleverer selvangivelse kan ligningsmyndighetene allikevel pålegge den å gjøre det, jf. ligningslovens § 4-2, 1. b. Er ligningsmyndighetene etter dette uenig med organisasjonen i dens vurdering av skattefrihet fattes det vedtak om å fravike selvangivelsen. Et slikt vedtak kan klages inn for overligningsnemnda og også bringes inn for domstolene for å få kjent vedtaket ugyldig. I slike saker har domstolene full myndighet til å prøve alle sider av saken.

I utgangspunktet må en organisasjon vurdere sin stilling i forhold til § 2-32 hvert år. Men dersom virksomheten ikke har endret seg siden sist vurdering kan man reelt sett forholde seg til denne. Ny vurdering må selvsagt også foretas dersom det skulle komme endringer i regelverket.

Et spørsmål som kan reise seg i forhold til organisasjoner som har blitt ansett som skattefrie over en viss periode er om en slik vedvarende og stilleteiende aksept fra ligningsmyndighetene kan sies å skape presedens. Dette har det blitt argumentert med i flere saker, blant annet Sintef-dommen. Sintef hevdet her at når ligningsmyndighetene ikke hadde lignet organisasjonen over en lang periode måtte dette bli ansett som en bindende praksis. Ligningsmyndighetene hevdet på sin side at det var manglende resurser som gjorde at Sintefs forhold ikke hadde blitt fulgt opp tidligere. I rettspraksis har det vært en utvikling i retning av at ligningspraksis har blitt tillagt større vekt.¹³ Allikevel er det nok tvilsomt om ligningsmyndighetene og domstolene vil være bundet av en slik form for passivitet. Det er først dersom ligningsmyndighetene aktivt har vurdert og tatt stilling til problemstillinger at dette kan betegnes som bindende ligningspraksis.

¹³ Se f.eks. Rt. 2001, side 1444

5 Formålsbegrepet

Det sentrale vilkåret i § 2-32 for at skattefrihet kan oppnås er at selskapet eller innretningen ”ikke har erverv til formål”. Det er dette vilkåret som vil være fokuset i de tre neste punktene. I dette punktet vil jeg se nærmere på formålsbegrepet, i punkt 6 er det ervervsbegrepet som havner under lupen og i punkt 7 vil jeg se på den helhetsvurderingen som skal foretas med utgangspunkt i dette vilkåret.

Etter bestemmelsen er vurderingstemaet om institusjonens *formål* er ervervsmessig eller ei. Det er derfor nødvendig å se nærmere på hva formålsbegrepet innebærer, og hvordan man kommer frem til dette. I det følgende vil jeg først se på selve formålsbegrepet og forsøke å angi hva som ligger i dette (5.1), dernest vil jeg se på hvordan man går frem dersom en organisasjon har flere formål (5.2). Til slutt vil jeg vise hvordan man finner frem til en institusjons formål (5.3). Fordi det kan være en differanse mellom det som er angitt som formål, og det som er realiteten (faktum) vil det måtte foretas en realitetsvurdering (eller bevisbedømmelse). Dette forholdet vil også bli belyst her.

5.1 Formålsbegrepets innhold

I punkt 5.3 under vil jeg se på hvordan man kan finne frem til, eller fastlegge formålet hos en organisasjon. Det vil derfor først være nyttig å se på formålsbegrepet som sådant, slik at man vet hva man leter etter. Utsagnet ’Å ha et formål kan’ kan benyttes på flere måter. Vanligvis brukes det for å si noe om hva som søkes oppnådd, eller hva man har til hensikt. Men begrepet kan også benyttes på en annen måte, for eksempel i relasjon til en gjenstand. Spør man om hva som er formålet med en hammer, er man mer på jakt etter hva denne kan brukes til (formålet med en hammer er å slå inn spiker). Mer presist kan man si at i det første tilfellet benyttes ’formål’ for å beskrive en subjektiv intensjon, mens i det andre tilfellet er spørsmålet hva gjenstanden er et tjenelig middel til å nå. Strengt tatt kan en juridisk person vanskelig sies å ha subjektive intensjoner (i mangelen på et indre sjeleliv), noe som kan sies å trekke i retning av den siste forståelsen av formålsbegrepet.¹⁴ Men

¹⁴ Eckhoff (2001), side x101 flg.. Gjems-Onstad tar også utgangspunkt i Eckhoffs forståelse av formålsbegrepet, se for eksempel Gjems-Onstad (2003), side 372

forskjellen på de to forståelsene ligger et annet sted. Spørsmålet er om man med begrepet formål skal anlegge en subjektiv eller objektiv tilnærming.

Anlegges en subjektiv forståelse av formålsbegrepet vil dette innebære at det er hensikten bak opprettelsen, og de mål man jobber imot som vil være det avgjørende. Denne må først og fremst søkes i vedtektene og hos de (fysiske) personene som har bestemmende innflytelse i organisasjonen. Velges derimot en objektiv tilnærming vil man i større grad måtte holde seg til ”observerbare forhold” som kan gi uttrykk for hva som rent faktisk blir tilgodesett av organisasjonen. Som utgangspunkt kan man si at rimelighetshensyn taler for at formålsbegrepet skal forstås ut fra en subjektiv tilnærming, mens retts tekniske hensyn på den annen side taler for at det er den objektive tilnærmingen som bør vinne frem.

Gjems-Onstad hevder at formålsbegrepet ikke er avklart i rettspraksis.¹⁵ Han viser til Veritas I-dommen hvor førstvoterende benytter dette begrepet med to forskjellige meningsinnhold i en og samme setning:

”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 i den forstand byskattelovens § 21 k [nå sktl. § 2-32] første ledd bruker dette uttrykket.”¹⁶

Først vises det til Veritas’ formålsbestemmelser, dernest vises det til den helhetsvurderingen som skal finne sted og som vil bli gjennomgått i punkt 7. Formålsbegrepet har ikke blitt definert eller fått noen selvstendig drøftelse i rettspraksis. Allikevel tyder praksis på at det er en objektiv forståelse som skal legges til grunn. Man kan si at det hjelper lite at personene i en organisasjon har aldri så gode intensjoner, det må ha kommet til uttrykk gjennom organisasjonens virksomhet.

¹⁵ Gjems-Onstad (2003), side 371

¹⁶ Rt. 1955, side 175

Michelet hevder at formålsbegrepet kan rette seg mot to områder. ”Det kan for det første sikte mot sammenslutningens virksomhet. For det andre kan det rette seg mot resultatet av sammenslutningens virksomhet.”¹⁷ Zimmer følger opp denne forståelsen og benevner det henholdsvis prosessmål og resultatmål.¹⁸ Som eksempler kan man si at hos idrettslag er det virksomheten som teller, mens hos hjelpeorganisasjoner er det resultatet som er det viktigste. Begge disse forståelsene legger til grunn en objektiv tilnærming til formålsbegrepet ettersom de er ”observerbare”.¹⁹

5.2 Flere formål

Under tiden kan en innretning ha flere formål. Et eksempel kan være en hjelpeorganisasjon som både har til formål å yte bistand ved humanitære katastrofer, og samtidig bidra til at narkomane i Norge får et verdig liv. At selskaper og organisasjoner har flere slike formål er helt vanlig. Problemet i forhold til § 2-32 dukker opp der ett eller flere av disse formålene trekker i retning av skattefrihet, mens ett eller flere taler mot. Spørsmålet blir da hvilket av disse som skal legges til grunn som organisasjonens formål ved vurderingen.

I den første Veritas-dommen²⁰ ble det lagt til grunn at Veritas hadde flere formål. Et av disse var å jobbe for en rasjonell sjøforsikring. Dette ble ansett som et typisk ervervsmessig formål fordi det fremmet særinteressene til mange av Veritas’ medlemmer som var forsikringsselskaper. Et annet formål var å jobbe for sikkerhet til sjøs, noe som har et klart allmenntilgitt og ikke ervervsmessig preg. Når man skulle komme frem til hvilket av disse som skulle legges til grunn som Veritas’ formål ved vurderingen etter § 2-32 uttalte byrettsdommeren (med tilslutning fra Høyesterett): ”[Veritas] er blitt en halvoffentlig

¹⁷ Michelet (1981), side 25

¹⁸ Zimmer (2005), side 412

¹⁹ Ut over dette mener jeg at det gir lite å skille mellom prosessmål og resultatmål i forhold til den prinsipielle forståelsen av formålsbegrepet i § 2-32. Slik jeg ser det er det sentrale å komme frem til om organisasjonen skal vurderes ”innenfra eller utenfra”.

²⁰ Rt. 1955, side 175

institusjon med plikt til objektivitet og til først og fremst å ivareta de allmennyttige interesser uten hensyn til om den derved måtte komme til å opptre i strid med enkelte medlemmers særinteresser.” Det legges med andre ord til grunn at dersom Veritas måtte prioritere, så ville det allmennyttige vinne frem, og organisasjonen ble fritatt fra skatteplikt. Fremgangsmåten som ble benyttet i denne dommen peker i retning av at det er det viktigste formålet (hovedformålet) som skal vurderes i forhold til § 2-32.

I Isberg-dommen²¹ var saken at en tidligere direktør i en bilforretning ved et gavebrev opprettet et fond. Gaven besto av direktørens aksjer i bilforretningen, samt aksjer i et annet selskap. Fondets formål var i følge gavebrevets punkt 3 å ”yte hjelp til syke, handikappede og lidende mennesker, herunder også økonomisk nødlidende personer”. Dette formålet er åpenbart av ikke ervervsmessig karakter og peker i retning av skattefrihet. Men de øvrige bestemmelsene i gavebrevet viste at fondet også hadde et annet formål: ”Disse bestemmelser i gavebrevet viser at hensikten med opprettelsen av Fondet ikke bare fremgår av formålet som er angitt i punkt 3, men at formålet også har vært å sikre [bilforretningen] ved å samle aksjene i Fondet og knytte dette nært til selskapet.” Spørsmålet for Høyesterett var hvilket av disse formålene som var det vesentligste. Førstvoterende tok utgangspunkt i fondets formelle bestemmelser, men påpekte at det også var riktig å se på hvordan fondsopplegget var blitt praktisert. Etter en sammensatt vurdering hvor det blant annet ble sett på i hvilken grad fondet ble tilgodesett ved utbytteutbetalinger og opplegge for valg av styrerepresentanter i fondet, kom førstvoterende til at det hadde vært motstridende interesser mellom fondets formål, og at det ”[i] denne interessekonflikten er det det ideelle formål som har måttet vike.” Dommen knesetter prinsippet fra den første Veritas-dommen som sier at det er det vesentligste formålet som skal vurderes i forhold til § 2-32. Videre ser vi i dommen at når man skal finne hovedformålet vil dette være en sammensatt vurdering hvor det er realiteten, og ikke det prinsipielle, som er avgjørende.

²¹ Rt. 1982, side 491. Dommen inneholder en dissens (4-1) i begrunnelsen, men jeg finner det ikke nødvendig å gå inn på denne.

Veritas' stilling som skattefri institusjon ble vurdert på nytt av Høyesterett i 1991.²² Organisasjonen hadde endret seg betydelig i løpet av disse årene, og den hadde fortsatt flere formål. Denne gangen, i stede for å sette de forskjellige formålene opp mot hverandre, foretok Høyesterett en annen tilnærming. Man så på Veritas' inntektsstrømmer og fant at kun 43 prosent av inntektene stammet fra den ikke ervervsmessige kjernevirksomheten. Dette var uten å ta i betraktning aktiviteten i datterselskapene som heller ikke støttet opp kjernevirksomheten.²³ I tidligere praksis har hovedformålet blitt bestemt som det formål organisasjonen mest sannsynlig ville prioritere dersom dette sto i en interessekonflikt med andre formål. Her legges det i større grad vekt på tallenes tale, noe som kan tyde på at Høyesterett ønsker å gå i retning av en mer objektiv vurdering når hovedformålet skal fastlegges.

I teorien har hovedformålsbetraktningen fått støtte²⁴ og den er også lagt til grunn av ligningsmyndighetene.²⁵ Ut fra dette må denne vurderingen legges til grunn som sikker rett. Oppsummert kan vi si følgende. For det første er det hovedformålet som skal vurderes i forhold til § 2-32. For det andre vil det være et bevisspørsmål hva som er organisasjonens hovedformål. Dette innebærer at hvordan man finner ut hvilket av flere formål som skal anses som hovedformålet vil variere fra situasjon til situasjon. Noen ganger kan det være til hjelp å tenke seg en interessekonflikt mellom formålene for å se hvilket som hadde måtte vike (Veritas I). Andre ganger kan det tas utgangspunkt i regnskaper for å se hva som kvantitativt utgjør den største virksomheten (Veritas II). Men som regel må det foretas en bred og sammensatt helhetsvurdering (Iseberg fond).

²² Rt. 1991, side 705

²³ Eventuelle datterselskapers innvirkning i vurderingen av et selskaps forhold til § 2-32 er behandlet i punkt 7.2.3

²⁴ Se f.eks. Zimmer (2005) side 413 og Gjems-Onstad side 378 flg

²⁵ Lignings ABC 2005

5.3 Fastleggelse av formålet

Som nevnt over er det etter ordlyden innretningens formål som står sentralt ved vurderingen av et eventuelt skattefritak. Ovenfor har jeg redegjort for hva som ligger i formålsbegrepet og hvorledes man skal forholde seg ved flere formål. Målet med dette punktet er å komme frem til det konkrete formålet hos en organisasjon som skal vurderes videre i forhold til ervervsbegrepet. Formålet skal fremkomme på bakgrunn av en objektiv vurdering. Dette følger av drøftelsen i punkt 5.1.

Høyesteretts mer eller mindre standardiserte tilnærming til § 2-32 er som følger:

”Når det skal foretas en bedømmelse av om et selskap har erverv til formål, skal det etter Høyesteretts praksis foretas en helhetsvurdering av det vedtektsbestemte formål, selskapets oppbygging og den virksomhet som faktisk ble drevet”²⁶

Sitatet stammer fra NKS II-dommen, men lignende uttalelser kan finnes i de fleste dommer fra og med Veritas I-dommen. Uttalelsen har også blitt benyttet i ligningspraksis, for eksempel i en lang rekke bindende forhåndsuttalelser. Det er flere viktige forhold ved uttalelsen som jeg vil komme tilbake til senere, men et par skal kommenteres her.

Utslagsgivende vil være en helhetsvurdering. Men etter min mening vil en slik helhetsvurdering først og fremst være nødvendig der organisasjonen ligger i grenselandet mellom det ikke ervervsmessige og det ervervsmessige. I de mer rene tilfellene kan man holde seg til en to-trinns vurdering der man først finner frem til formålet, og så vurdere om dette er ikke ervervsmessig.

Fra sitatet over følger det at det naturlige utgangspunktet når man skal fastlegge formålet vil være ”det vedtektsfastsatte formålet”. Ettersom dette er utgangspunktet, og et av forholdene som skal tas med i helhetsvurderingen, må det kunne antas at dette vedtektsfastsatte formålet også skal tillegges en ikke ubetydelig vekt i vurderingen. Etter

²⁶ Rt. 2003, side 861, premiss 25

min mening vil man kunne si at det er en presumsjon for at det vedtektsfastsatte formålet stemmer over ens med virkeligheten. Bakgrunnen for at jeg mener man kan oppstille en slik presumsjon er styreansvarsreglene fra sammenslutningsretten. Organisasjonens vedtekter er ikke gitt med henblikk på skattespørsmål. De er mer ment som et rammeverk og en begrensning av styrets handlingsrom. Dersom et styre setter seg ut over slike instruksjoner som er gitt vil det vanligvis få et tøft møte med generalforsamlingen i neste omgang. Det har således formodningen mot seg at organisasjonen drives på kant med vedtekter og formål.

Et par poenger ved det vedtektsfastsatte formålet skal nevnes. For det første er det ikke alle organisasjoner som har vedtekter. Da vil det være naturlig å se på andre dokumenter som er styrende for innretningen. Dette kan for eksempel være stiftelsesdokumenter, gavebrev (tildelingsbrev) eller testament. Eksisterer det ingen dokumentasjon om organisasjonens formål vil man være hensatt til å utelukkende se på den faktiske virksomheten. Det andre poenget er at man når man skal finne det vedtektsfastsatte formålet ikke utelukkende forholder seg til en eventuell formålsparagraf. Vedtektene må på lik linje med andre tekster tolkes, og fra Iseberg-dommen som er referert over så vi at Høyesterett ved å tolke andre vedtektsbestemmelser enn formålsbestemmelsen fant at fondet også hadde til formål å fungere som en holdingenhet for bilforretningen. Således vil det være riktig å også se på vedtektenes bestemmelser om for eksempel styresammensetning, stemmerettsbestemmelser og begrensninger av utbyttmuligheter. For aksjeselskap er forholdene litt spesielle. Fra aksjelovens § 2-2 (1) 3. ser vi at det i vedtektene ikke skal angis selskapets formål, men dets virksomhet. Men dersom selskapet ikke skal ha til formål å skaffe aksjeeierne økonomisk utbytte så skal vedtektene angi hva et eventuelt overskudd skal benyttes til, og hva formuen skal benyttes til ved oppløsning, jf. (2). Dersom dette tillegget mangler kan det presumeres at formålet er å skape overskudd og skaff aksjonærene økonomiske fordeler.²⁷

²⁷ Se Michelet (1981), side 45

Når man på bakgrunn av det overstående har funnet frem til ”det vedtektsfastsatte formålet” må dette vurderes opp mot den faktiske virksomheten. Skulle det (mot formodning) vise seg at det ikke er samsvar mellom det vedtektsfastsatte formålet og den faktiske virksomheten så vil det være de faktiske forhold som er avgjørende. Dette følger direkte av at det er en objektiv vurdering som skal finne sted (se punkt 5.1). Videre kan det nevnes at dette er i full overensstemmelse med det skatterettslige prinsipp som sier at det er realitetene som skal legges til grunn ved skattemessige vurderinger (andre utslag av dette er for eksempel at proformakonstruksjoner ikke aksepteres ved skattevurderinger).

Et godt eksempel hvor vedtektene ikke stemte overens med den faktiske virksomhet finner vi i Lloyd’s-dommen.²⁸ Avgjørelsen av Lloyd’s forhold til skatteloven kom i 1958, bare tre år etter den første Veritas-dommen, og det var åpenbare likheter mellom organisasjonene. Veritas ble som kjent ansett som en skattefri institusjon ettersom dens hovedformål var å jobbe for sikkerhet til sjøs. Når Lloyd’s stilling skulle vurderes uttalte førstvoterende følgende:

”Fra kommunens side er videre pekt på at de to institusjoners formål er forskjellig angitt i vedtektene, Lloyds vedtekter § 1 og Veritas’ lover § 2. Det formål å virke for sikkerhet til sjøs er nevnt i sistnevntes bestemmelse, men ikke i Lloyds’ vedtekter, Dette tillegger jeg *ikke noe som helst betydning*. Realiteten er at institusjonene har samme formål.” (min uthevelse)

At det avgjørende her, som ellers, er den faktiske virksomhet reiser noen spørsmål. Det første som må vurderes er hvilket tidsrom man skal se på. Fra høyesterettspraksis ser vi at det ikke bare ses hen til aktivitetene for det aktuelle inntektsåret. Eksempelvis fra Iseberg-dommen²⁹ hvor det var inntektsåret 1976 som ble vurdert undersøkte Høyesterett konkret forholdene fra 1975 til 1980. Det som kan virke overraskende er at årene etter det aktuelle

²⁸ Rt. 1958, side 1108

²⁹ Rt. 1982, side 491

inntektsåret også spilte inn i vurderingen. Men dette holdes fast. I Veritas II-dommen³⁰ som gjaldt inntektsåret 1981 utalte førstvoterende: ”I vurderingen (...) vil også utviklingen i årene forut for og etter 1981 kunne ha betydning i de utstrekning disse opplysningene kaster lys over forholdene i 1981.”³¹

Et annet spørsmål som reiser seg er hvilke faktiske aktiviteter som skal telle inn i vurderingen. Veritas II-dommen er her instruerende:

”Det følger – slik jeg ser det – direkte av lovbestemmelsens ordlyd at vurderingen av om det foreligger skatteplikt etter første ledd, må omfatte institusjonens samlede virksomhet. Det er etter min mening intet grunnlag for – slik Veritas prinsipielt har anført – å unnta fra vurderingen de deler av virksomheten som eventuelt ville være skattepliktige etter annet ledd.”

Førstvoterende fortsetter og uttaler videre:

”Det er etter min mening prinsipielt riktig også å ta virksomheten til datterselskapene i betraktning. Veritas’ engasjement (...) er ikke uten betydning for den vurdering som skal foretas av institusjonen. Etter min mening kan utøvelsen av Veritas’ eierinteresser i disse selskaper ikke karakteriseres som passiv kapitalplassering, men må ses som en del av institusjonens samlede virksomhet.”

Fra dommen ser vi at all aktivitet i innretningen skal tas med i vurderingen av hva som er formålet. Også den aktiviteten som uansett er skattepliktig etter annet ledd. Fra den andre uttalelse ser vi at også kapitalplasseringer spiller inn. Grense mellom den aktive kapitalplasseringen (som skal telle med i vurderingen) og den passive (som ikke skal telle med) vil nok bero på hvor stor eierandelen er og om institusjonen har noen reell innflytelse.

³⁰ Rt. 1991, side 705

³¹ Zimmer (2005), side 413 flg.

6 Ervervsbegrepet

I punkt 5 ble formålsbegrepet gjennomgått. Neste spørsmål blir da om dette formålet er ikke ervervsmessig, slik at skattefrihet kan oppnås. Som nevnt ovenfor vil det bero på en helhetsvurdering om organisasjonens formål er ervervsmessig eller ei. Hvilke momenter som spiller inn i denne vurderingen, og hvordan disse skal veies i forhold til hverandre vil bli gjennomgått under punkt 7. Tema for dette punktet er å gi en innsikt i hvordan ervervsbegrepet skal forstås i den sammenheng det fremkommer i § 2-32 (6.1) og gi noen typeeksempler på ikke ervervsmessige formål (6.2).

6.1 Ervervsbegrepets nærmere innhold

Begrepet 'ervert' er flertydig og det må derfor tolkes. I enkelte sammenhenger kan det benyttes om tilegnelse (for eksempel ervert av fast eiendom, eller ervert av statsborgerskap). Men det kan også benyttes i forståelsen inntjening (for eksempel heter det i folketryktdloven tap av ervertsevne). Det er denne siste forståelse som er mest nærliggende ut fra sammenhengen. Ettersom § 2-32 retter seg mot juridiske personer vil det kanskje være enda mer naturlig å benytte 'overskudd' som en forståelse av 'ervert'. Ut fra dette kan man si at § 2-32 innrømmer skattefrihet til organisasjoner som ikke har til formål å gi overskudd.

En slik forståelse av ervervsbegrepet finner støtte i rettspraksis. Spørsmålet i NKS I-dommen³² var om Ernst G. Mortensens Stiftelse som eide og drev Norsk Korrespondanseskole (NKS) var skattefri i medhold av § 2-32 (daværende § 26 k). Skolen ble drevet via brevundervisning mot vederlag. Av byretten ble dette regnet som en regulær forretningsmessig, økonomisk virksomhet. Førstvoterende i Høyesterett var uenig i denne tilnærmingen som han mente hadde preget saken helt fra ligningsbehandlingen. Han uttalte videre:

”Det loven spør etter, er om stiftelsen har ervert til *formål*. Den økonomiske virksomhet som skjer innenfor rammen av et ikke ervervsmessig formål, skal være

³² Rt. 1985, side 917

fritatt for formues- og inntektsskatt. (...) Det avgjørende er derfor ikke at undervisningsvirksomheten drives mot vederlag. Spørsmålet er følgelig om den økonomiske virksomhet Ernst G. Mortensens Stiftelse driver, har erverv til fordel, det vil si om den tar sikte på å *skape økonomiske fordeler i skattelovens forstand.*” (min uthevelse)

Et par kommentarer er nødvendig i forhold til denne forståelsen av ervervsbegrepet. Det Høyesterett i realiteten sier er at å ha erverv til formål betyr det samme som å ha til formål å gå med overskudd. Allikevel vil det i tråd med praksis aksepteres at det beregnes et visst overskudd i driften uten at virksomheten regnes som ervervsmessig (se for eksempel Veritas I-dommen). Forutsetningen er at dette benyttes som en sikkerhet. Det vil således være et svært sentralt poeng hva et slikt overskudd benyttes til. Et annet poeng er at selv om organisasjonen selv ikke går, eller har til formål å gå, med overskudd vil ikke dette være tilstrekkelig. Dersom formålet er å skape overskudd hos andre vil dette også normalt tilsi et ervervsmessig formål. Dette gjelder både der det tas sikte på å øke inntekter og redusere kostnader. Regnskapslag og servicekontorer vil således være skattepliktige, selv om de ikke har til formål å selv gå med overskudd. Så lenge de søker å fremme medlemmenes konkrete næringsinteresser er dette tilstrekkelig.³³ Dette gjelder også i forhold til fysiske personer. I Jessenløkken-dommen³⁴ ble det avgjort at boligselskap som har til formål å skaffe andelseierne bolig ikke er skattefrie. Det kan således sies at foreninger som jobber for å fremme deltageres privatøkonomiske interesser ikke blir skattefrie. Dette reiser et særlig spørsmål i forhold til arbeidstagerorganisasjoner og lignende. Disse jobber nettopp for deltageres privatøkonomiske interesser. Det er imidlertid fast praksis at slike organisasjoner anses å ikke ha erverv til formål.³⁵ Forskjellen må trekkes mellom der det jobbes for konkrete interesser (ervervsmessig) og generelle interesser (ikke ervervsmessig).

³³ Se for eksempel Rt. 1961, side 361 om en Eksport- og importforening

³⁴ Rt. 1928, side 869

³⁵ Se for eksempel Rt. 1926, side 262

Et annet forhold som fremkommer av uttalelsen er relasjonen mellom ervervsbegrepet og økonomisk virksomhet. Disse er ikke synonyme. Hadde det vært tilfelle ville § 2-32 kun fremstått som en presisering av virksomhetsbegrepet i skattelovens § 5-1. Satt litt på spissen kan man med andre ord si at en organisasjon kan være kommersiell uten å være profitorientert (altså ha erverv til formål).³⁶

6.2 Noen eksempler

Som tidligere nevnt er det begrenset hvor omfattende en helhetsvurdering behøver å være dersom formålet åpenbart ikke er ervervsmessig. Før jeg i punkt 7 tar for meg denne helhetsvurderingen vil jeg her kort ta for meg noen typisk ikke ervervsmessige og ervervsmessige formål.

§ 2-32 blir ofte karakterisert som en vernebestemmelse for allmennyttige og ideelle organisasjoner. Og selv om en organisasjons status som allmennyttig eller ideell ikke har noen rettslig betydning ved opprissingen av § 2-32s grenser, kan dette være nyttig å ta med som et eksempel på kjernen for det ikke ervervsmessige. Det som kjennetegner et ervervsmessig formål er at det søkes å skape økonomiske fordeler for innretningen eller dens interessenter. Som vi ser over i punkt 6.1 er det tilstrekkelig at organisasjonen jobber for å fremme interessentenes konkrete interesser. Ut fra dette synet kan aksjeselskaper så godt som aldri oppnå status som skattefrie institusjoner.³⁷

Et allmennyttig eller ideelt formål står som en direkte motsetning til dette. Målet her er å gi fordeler til andre enn de som kan regnes som innretningens interessenter.

Hjelpeorganisasjoner slik som Røde Kors, Kirkens Nødhjelp og Leger uten grenser er eksempler på slike allmennyttige organisasjoner som utvilsomt ikke har erverv til formål. Det andre klassiske eksempelet på innretninger som ikke har erverv til formål er alle de små og lokale foreningene og lagene. Typisk fluefiskeforeninger, idrettslag, sjakkklubber

³⁶ Gjems-Onstad (2003), side 379

³⁷ Zimmer (2005, side 415

med mer. Selv om disse også arbeider for å fremme medlemsinteressen er dette interesser av ikke-økonomisk art.

7 Grensen for det ikke ervervsmessige formål – en helhetsvurdering

Som jeg tidligere har nevnt vil det i praksis sjeldent by på problemer når en innretning skal vurderes opp mot § 2-32. For den store massen av lokallag, klubber og foreninger er det vanligvis ganske åpenbart at de fyller vilkårene. På den annen side er det få bedrifter som er i tvil om at vilkårene ikke er oppfylt. Allikevel dukker det med jevne mellomrom opp spørsmål om skattefrihet etter § 2-32 som ligger i bestemmelsens gråsoner.

Saken som inspirerte meg til å skrive denne oppgaven er et slikt eksempel. Som nevnt i innledningen er dommen anket. Uttalelser fra Sintef tyder på at de er villige til å ta saken til Høyesterett dersom det skulle bli nødvendig. En eventuell Høyesterettsdom vil trolig bli et viktig bidrag i hvordan bestemmelsen skal forstås. Problemstillingen i Sintef-saken er om stiftelsens formål, å fremme teknologisk og annen industrielt orientert forskning, er et ikke ervervsmessig formål. Å fremme forskning trekker i retning av et allmenntilgjørende preg, men samtidig er det ingenting i veien med å se på forskning som en vare som kan selges som ledd i en ervervsmessig virksomhet.

Etter Høyesteretts praksis må avgjørelsen i disse tilfellene bero på en helhetsvurdering. Jeg vil således ta utgangspunkt i den formulering som jeg har sitert tidligere under punkt 5.3. Dette punktet er således i det videre delt i tre; 7.1 som tar for seg det vedtektsfastsatte formålet, 7.2 som ser på innretningens oppbygning og 7.3 som er viet til den faktiske virksomheten. Ettersom en helhetsvurdering må gjøres konkret vil det alltid kunne være spesielle forhold som kan være avgjørende. De momentene som blir gjennomgått i det videre representerer således på ingen måte noe uttømmende liste.

7.1 Det vedtektsfastsatte formålet

Det vedtektsfastsatte formålet har blitt behandlet tidligere i oppgaven, men da i forhold til forståelsen av formålsbegrepet i § 2-32. Her vil jeg se på i hvilken grad dette kan ha betydning ved helhetsvurderingen. Utgangspunktet er at det angitte formålet er veiledende og ikke avgjørende.³⁸ (Selv om de i praksis vil ha en ganske stor betydning ettersom det er disse som i de fleste tilfeller er utgangspunktet for helhetsvurderingen.) Ut fra dette kan man si at dersom man er i en situasjon der en organisasjons angitte formål trekker i retning av ikke erverv, men den faktiske virksomheten trekker i retning av erverv, skal virksomheten være avgjørende. Men det kan være tilfeller der det vil være mest naturlig å tillegge vedtekten størst vekt. Dette kan være der avviket er kortvarig, midlertidig eller situasjonsbestemt eller der avviket er lite.³⁹

Et forhold som kunne tenkes å ha betydning for vedtektenes vekt i helhetsvurderingen er om de eksplisitt tar stilling til om organisasjonen ikke har erverv til formål. I NKS I-dommen⁴⁰ referer førstvoterende stiftelsens formålsbestemmelse som blant annet sier: ”Stiftelsens skal ikke ta sikte på overskudd utover det som er nødvendig for stiftelsens virksomhet, og har således ikke erverv til formål.” Til dette sier førstvoterende følgende ”Jeg nevner at [det overfor siterte] ble tilføyd ved en endring av statuttene i november 1982. Som jeg skal komme tilbake til, kan jeg ikke se at denne endringen får noen betydning.”

Et siste forhold som skal nevnes her er formålets karakter. Det er etter § 2-32 ikke stilt noen kvalitetskrav til organisasjonens formål. Dette grunner i at bestemmelsen er negativt avgrenset. Således vil et formål av noe mer tvilsom karakter ikke være diskvalifiserende i forhold til mulighetene om å oppnå skattefrihet. I Ligningens ABC 2005 heter det at ”[e]t ideelt formål kan foreligge selv om formålet kan oppfattes som kontroversielt.” Men selv om et forhold ikke er diskvalifiserende i forhold til bestemmelsen kan det allikevel være et

³⁸ Ligningens ABC (2005)

³⁹ Michelet(1981), side 36

⁴⁰ Rt. 1985, side 917

moment i helhetsvurderingen. Det må således kunne legges til grunn at dersom formålet har karakter av å være godt, vil det trekke i retning av skattefrihet. I Veritas I-dommen ble det lagt betydelig vekt på at Veritas hadde et allmennyttig formål som innebar virksomhet som myndighetene ellers hadde måttet ta ansvar for.

7.2 Innretningens organisering

7.2.1 Selskapsformen

Hvorledes innretningen er organisert vil etter Høyesteretts uttalelse være et sentralt moment i vurderingen. Innretningens organisasjonsform er etter ordlyden ikke avgjørende for om det kan oppnås skattefrihet, men på samme måte som ”det gode formålet” vil dette være et moment i vurderingen. Som jeg tidligere har vært inne på er det først og fremst aksjeselskapsformen som møter motbør ved søken etter skattefrihet. I NKS I-dommen⁴¹ uttales det at ”[v]ed den helhetvurdering som skal foretas, må det også legges vekt på at undervisningen drives av en selveiende institusjon som står uten noen som helst tilknytning til det aksjeselskap som tidligere var eier ...” Ut fra domspremissene kan det tyde på at nettopp dette forholdet ble tillagt en ganske stor betydning. Det må trekkes et klart skille for aksjeselskaper mellom de som har inntatt tillegget etter aksjelovens § 2-2 (2) og de som ikke har det. Har et aksjeselskap inntatt et slikt tillegg bør det i prinsippet stille på lik linje med stiftelser og foreninger.

7.2.2 Sammensetning av styrende organer

Hvilke personer som sitter i en innretnings styrende organer kan ha til dels stor innvirkning på dens virksomhet. Allikevel er det kun i spesielle tilfeller at styresammensetningen spiller inn som et moment i en vurdering som denne. Antagelig vil det kun være tilfelle der styresammensetningen skal representere spesielle eller konkrete næringsinteresser (i Lloyds-dommen⁴² blir riktignok ikke dette tillagt vekt.) Det klareste eksempelet på hvordan

⁴¹ Rt. 1985, side 917

⁴² Rt. 1958, side 1108

styresammensetningen kan fremstå som et viktig moment i helhetsvurderingen har vi i Isberg-dommen:⁴³

”Det er videre bestemt at som styremedlemmer fortrinnsvis bør utpekes personer med tilknytning til Isberg-selskapene. Ser man på den faktiske sammensetning av styret i Fondet fra 1968 til 1979, vil det fremgå at styremedlemmene enten også er i styret for Isberg’s A/S, eller på annen måte ansatte i eller var knyttet til dette selskapet. I og med at det delvis er samme personer som er bestemmende i de to styrer, måtte man vente at det ble Isberg’s A/S interesser som ville bli tilgodesett ...”

Dette forholdet sto svært sentralt da Høyesterett fant at fondets funksjon som holdingenhet var hovedformålet.

I relasjon til styresammensetning kan det være et poeng å ta med spørsmålet om lønnede styremedlemmer i forhold til styremedlemmer som arbeider gratis. Forholdet er drøftet i NKS I⁴⁴ hvor førstvoterende uttalte at om ”det utbetales lønn og godtgjørelse til dem som sitter i stiftelsens styre og øvrige organer, har ikke vekt.”

7.2.3 Konsernstrukturer

Et morselskap på toppen av en konsernstruktur har normalt til oppgave å samordne driften i de forskjellige datterselskapene på en mest mulig effektiv måte. Spørsmålet her er om det forholdet at en virksomhet splittes opp i en konsernstruktur spiller inn på dens mulighet til å oppnå skattefrihet. Dersom en innretning rasjonaliserer driften for å få en mest mulig effektiv organisasjon vil ikke dette som utgangspunkt være noe problem med tanke på skattefrihet. Flere hjelpeorganisasjoner har vært utsatt for kritikk fordi en forholdsvis stor del av gaver og innsamlede midler har forsvunnet i internt byråkrati. Effektivisering av driften i slike tilfeller vil bare medføre at mer penger går til det allmenntilrette (ikke

⁴³ Rt. 1982, side 491

⁴⁴ Rt. 1985, side 917

erhvervsmessige) formålet. Således burde opprettelse av datterselskaper i seg selv ikke være noe moment mot skattefrihet så lenge datterselskapene er en integrert del av virksomheten.

Mot dette kan sies at dersom morselskapets aktivitet i større grad går over til å arbeide for en effektiv drift og styring av en organisasjon vil dette kunne trekke i retning av skatteplikt. Å ivareta og drive med aktiv selskapsstyring, kan vanskelig anses som et ikke ervervsmessig formål.

7.2.4 Finansiering

Hvorledes en innretning finansierer sin virksomhet kan noen ganger være et moment i helhetsvurderingen. En organisasjon som krever betaling for sine tjenester kan lede tanken over på kommersiell og således ervervsmessig virksomhet. Men Høyesterett har klart avvist dette.⁴⁵ I tillegg aksepteres en relativt betydelig økonomisk virksomhet ved siden av hovedformålet uten at innretningen blir ervervsmessig. Mer om dette under punkt 8.

Dersom driften i betydelig grad finansieres gjennom offentlig tilskudd er heller ikke dette noe som generelt trekker i den ene eller andre retningen. Årsaken er at slike tilskudd er svært forskjelligartede. Finansiering basert på gaver og innsamlinger er derimot et forhold som ofte kan tillegges vekt og som generelt trekker i retning av et ikke ervervsmessig formål.

7.2.5 Overskudd

Vekten av at det oppnås overskudd i en organisasjon er ikke så stor som man kunne anta etter drøftelsen i 6.1. Riktignok slik at dersom *formålet* er å oppnå overskudd så vil det være utslagsgivende. Men dersom det oppnås overskudd som et biprodukt av den ideelle aktiviteten vil ikke dette være diskvalifiserende.

⁴⁵ Se for eksempel Veritas I (Rt. 1955, s. 175), Lloyds (Rt. 1958, s. 1108) og NKS I (Rt. 1985, side 917)

I helhetsvurderingen bør store og jevnligge overskudd som går ut over det som er nødvendig for å sikre fremtidig drift ha relativt stor vekt i retning av erverv, men etter Høyesteretts praksis tillates det ganske betydelige overskudd.⁴⁶

7.2.6 Utbytte

Med utbytte i denne relasjon kan tenkes to forhold. Det vanlige utbytte som utbetales til eiere som avkastning på investert kapital, og det andre forholdet er tilbakeføring av kapital ved oppløsning. Som et soleklart utgangspunkt kan sies at enhver form for tilbakeføring av kapital på denne måten vil være et avgjørende moment i helhetsvurderingen for at organisasjonen anses ervervsmessig. Det er ikke nødvendig at det rent faktisk har blitt utbetalt utbytte, at det foreligger en slik mulighet vil være tilstrekkelig.

Unntaket fra dette utgangspunktet må bero på tanken om at innskutt kapital kan sammenlignes med lånt fremmedkapital. Tilbakebetaling ved oppløsning som da er begrenset til det innskutte, eventuelt med et svært marginalt rentetillegg bør da i prinsippet ikke medføre skatteplikt.

7.3 Faktisk virksomhet

7.3.1 Historikk

Kanskje et av de mest sentrale momenter når det skal vurderes om innretningen har erverv til formål er dens historikk. Med dette menes først og fremst den virksomhet som har blitt drevet. Ved å se på gamle regnskaper, styrevedtak og lignende kan man få et godt inntrykk av om organisasjonen faktisk har arbeidet for et ideelt eller et ervervsmessig formål.

7.3.2 Konkurransesituasjon

For en innretning kan det representere en stor fordel å unngå skattebyrden. Bedriftsøkonomisk kan skatt anses som en kostnad, noe som veltes over på kunden. Når en innretning blir akseptert som skattefri faller denne kostnaden bort, noe som åpner for lavere priser. I et konkurranseutsatt marked kan en slik fordel dermed medføre en

⁴⁶ Se særlig Veritas I (Rt. 1955, side 175) og NKS I (Rt. 1985, side 917)

konkurransesvridning til fordel for den skattefrie innretningen, noe som må anses som uheldig. Det er derfor et vesentlig moment i vurderingen av skattefrihet om innretningen vil kunne oppleve konkurransevidning dersom skattefrihet oppnås.

7.4 Oppsummering

Når en innretning skal vurderes må dette gjøres ved en konkret og skjønnsmessig helhetsvurdering. Flere forhold enn de som er gjennomgått over kan spille inn og avveiningen mellom motstridene momenter kan være vanskelig. Generelt tror jeg det kan sies at jo mer karakter innretningens formål har av å være allmenntilgjengelig jo mindre vekt legges det på andre momenter.⁴⁷

8 Begrenset skatteplikt etter § 2-32, annet ledd

En fremstilling av reglene om skattefrie institusjoner etter § 2-32 vil ikke være fullstendig uten at annet ledd har blitt omtalt. Noen sider ved denne bestemmelsen er allerede behandlet. Enkelt sagt pålegger annet ledd ellers skattefrie institusjoner etter første ledd skatteplikt for økonomisk virksomhet i slike organisasjoner.

Ser man på ordlyden isolert kan det se ut som om all økonomisk virksomhet i slike institusjoner er skattepliktige, men det er etter norsk rett ikke tvilsomt at aktiviteter som virkeliggjør et ikke ervervsmessig formål er skånet fra den begrensede skatteplikten. Dette følger blant annet av Veritas I, NKS I og Bodø/Glimt⁴⁸. Begrepet 'økonomisk virksomhet' må således tolkes innskrenkende i medhold av første ledd. Det er annen økonomisk virksomhet enn den som fremmer det ikke ervervsmessige formålet som medfører skatteplikt etter annet ledd.

⁴⁷ Zimmer (2005), side 419

⁴⁸ Henholdsvis Rt. 1955, side 175, Rt. 1985, side 917 og Rt. 1997, side 1602

Skillet mellom økonomisk virksomhet som fremmer det ikke ervervsmessige formålet og økonomisk virksomhet som finansierer formålet vil derfor bli sentralt. Denne grensen kan tidvis være vanskelig å trekke, men må bero på en konkret vurdering i vært enkelt tilfelle. For å eksemplifisere dette skillet kan man se på utleie av studenthybler. Å leie ut slike hybler anses som et ikke ervervsmessig formål. Samtidig kan aktiviteten karakteriseres som økonomisk virksomhet. Men fordi den økonomiske virksomheten er et ledd i å fremme det ikke ervervsmessige formålet, medfører det ikke skatteplikt. Dersom hyblene i tillegg leies ut som sommerhotell til andre enn studenter for å bedre tilbudet til studentene vil dette kun være økonomisk virksomhet som finansierer formålet, slik at skatteplikten følger.

Bodø/Glimt-dommen⁴⁹ kan være illustrerende for hvor grensen går mellom fremme og finansiering av formålet. Fotballklubben Bodø/Glimt hadde i forbindelse med cupfinalen i 1993 solgt supporterutstyr for nesten 2,5 millioner kroner. Spørsmålet var om disse inntektene var skattefrie etter første ledd eller om de skulle beskattes etter annet ledd. Til dette uttalte Høyesterett:

”Etter praksis (...) kan ideelle organisasjoner som omfattes av [§ 2-32] drive nokså mangeartet økonomisk virksomhet, uten at dette gjør dem skattepliktige for inntekter vunnet ved virksomheten. Bestemmelsen i [annet ledd] kan for så vidt ikke tas på ordet. (...) Den praksis som lovgiveren gjennom forarbeidene til lovendringen i 1992 har gitt sin tilslutning, gir uttrykk for atskillig romslighet i spørsmålet om skattlegging av ideelle organisasjoners økonomiske virksomhet. (...) Er siktemålet derimot å bidra til finansieringen av den ideelle virksomheten, vil utgangspunktet være at inntektene er skattepliktige.”

Høyesterett kom enstemmig til at salget av supporterutstyret ikke skulle skattelegges om økonomisk virksomhet etter annet ledd, noe som må kunne antydes å være noe liberalt. Begrunnelsen var at supporterne bidrar til å øke spillets oppslutning.

⁴⁹ Rt. 1997, side 1602

Et poeng som kan være verdt å merke seg er førstvoterendes uttalelse om at dersom siktemålet er å bidra til finansieringen, vil ”utgangspunktet” være skatteplikt. Dette har tidligere vært ansett som en relativ fast regel. Man kan derfor spørre seg om hele forståelsen av § 2-32, annet ledd skal mykes noe opp, eller om denne liberale holdningen først og fremst gjelder i forhold til forballklubber og andre idrettslag.

Dersom man på bakgrunn av en konkret vurdering finner at en aktivitet kun har til formål å finansiere det ikke ervervsmessige formålet må det videre vurderes om aktiviteten skal anses som ’økonomisk virksomhet’. Ved forståelsen av ’økonomisk virksomhet’ kan det være naturlig å se hen til skattelovens generelle virksomhetsbegrep i § 5-1. Dette er vanlig å definere som en aktivitet med økonomisk karakter som, på sikt, objektivt sett er egnet til å gå med overskudd.⁵⁰ Men det er alminnelig antatt at det er en viss forskjell på de to uttrykkene. Således skal det mer til for at en aktivitet skal bli ansett som skattepliktig etter § 2-32, annet ledd enn etter § 5-1.⁵¹ Forskjellen ligger først og fremst i at man i § 2-32 , annet ledd normalt unnlater å beskatte inntekter av mer tilfeldig karakter, det vil si der varigheten og omfanget er begrenset.

§ 2-32, annet ledd, annet punktum kom inn som en lovendring i 1992. Bestemmelsen om at ”[ø]konomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner” er først og fremst gitt av praktiske hensyn. Det vil minske trykket på ligningsmyndighetene fra organisasjoner som uansett ikke har mye å bidra med provenyemessig. I tillegg medfører det en betydelig lettelse for organisasjoner med begrenset aktivitet. Denne omsetningsgrensen dobles for så vidt gjelder veldedige og allmennyttige institusjoner.

⁵⁰ Rt. 1985, side 319, Rignes-dommen

⁵¹ Jf. Lignings ABC 2005 med videre henvising til Ot. prp. nr 1 1997-1998

9 Litteraturliste

Bøker

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

Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utgave. Oslo, 2003

Michelet, Christian Frederik, *Skattefrie sammenslutninger*. Oslo, 2001

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utgave. Oslo, 2005

Lovregister

1882 Lov om Landkommunernes Skattevæsen av 15. april 1882 nr 1

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24

1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av 21. juni 1985 nr. 83

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

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

1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli nr 56

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

Forarbeider

Ot.prp.nr 86 1997-1998

Domsregister

Rt. 1926, side 262

Rt. 1928, side 869

Rt. 1955, side 175

Rt. 1958, side 1108

Rt. 1961, side 361

Rt. 1982, side 491

Rt. 1985, side 319

Rt. 1985, side 917

Rt. 1991, side 705

Rt. 1997, side 1602

Rt. 2001, side 1444

Rt. 2003, side 861

Utv. III, side 614

Utv. 1997, side 1284

06-045202TVI-TRON. Trondheim Tingrett – Dom 05.12.2006

Fra ligningsmyndighetene

Lignings ABC 2005

BFU 108/04