

”Ikke erverv til formål” som vilkår for skattefritak.

Kandidatnummer: 148013
Leveringsfrist: 10. desember 2008

Til sammen 12112ord

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	
1.1	Problemstilling	4
1.2	Avgrensning og videre fremstilling	7
2	<u>LEGISLATIVE HENSYN</u>	9
3	<u>HOVEDDEL</u>	
3.1	Hvilke subjekter er omfattet av sktl. § 2-32 første ledd?	4
3.2	Utgangspunkter for vurderingen	5
3.2.1	Hvilket tidsrom danner rammen for vurderingen?	16
3.2.2	Hvilken virksomhet er omfattet av vurderingen?	
	(1) <i>Skattepliktig "økonomisk virksomhet" jf. sktl. § 2-32 annet ledd</i>	17
	(2) <i>Virksomhet i datterselskaper</i>	19
3.2.3	Virkingen av at skattepliktig "økonomisk virksomhet" jf. sktl. § 2-32 annet ledd og virksomhet i datterselskaper omfattes av vurderingen.	21
3.3	Vurderingen	
3.3.1	Lovens ordlyd	23
	(1) <i>"Erverv"</i>	
	(2) <i>"Formål"</i>	

3.3.2	Vurderingsmomenter	27
	A. Utgangspunkt	
	B. Vedtekter	
	(1) <i>Generelt</i>	29
	(2) <i>Formålsbestemmelsen</i>	30
	(3) <i>Bestemmelser om utbytte</i>	32
	C. Den faktiske virksomhet	
	(1) <i>Art av virksomhet</i>	35
	(2) <i>Overskudd og bruk av oppsparte midler</i>	37
	(3) <i>Medlemmers interesser</i>	40
	(4) <i>Organisasjonsform</i>	42
	(5) <i>Eierskap</i>	44
	(6) <i>Finansiering</i>	46
	(7) <i>Drives virksomheten i konkurranse med andre skattepliktige virksomheter?</i>	48
3.4	Virksomheter med flere ”formål”	49
3.5	Virksomhetens ”formål” kan endre seg over tid	50
4	<u>LITTERATURLISTE</u>	51
5	<u>DOMSREGISTER</u>	52

1. Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen i denne oppgaven er å redegjøre for hva som ligger i vilkåret ”ikke erverv til formål” jf. skatteloven § 2-32 første ledd.¹

Av skatteloven § 2-32 første ledd fremgår at;

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

Bestemmelsen er sentral ettersom den utgjør ett unntak fra hovedregelen om skatteplikt for juridiske personer som utgjør eget skattesubjekt jf. sktl. § 2-2 første ledd.

Med juridiske personer siktes det til skattesubjekter som ikke er fysiske personer jf. sktl. § 2-1 første ledd. Innenfor gruppen av juridiske personer operer man ofte med en hovedsondring mellom selskaper på den ene siden, og innretninger på den andre². Med betegnelsen ”innretninger” siktes det da til alle juridiske personer som ikke er selskaper². Typiske eksempler på innretninger er foreninger, stiftelser og bo. Typiske eksempler på selskap er aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

At en juridisk person utgjør et eget skattesubjekt innebærer at ” selskapet [eller innretningen] som sådan skattlegges for sin inntekt og at deltakerne bare blir beskattet for verdier som utdeles...”². Hvilke juridiske personer som utgjør egne skattesubjekt fremgår av sktl. § 2-2 første ledd. At bestemmelsen kun omfatter egne skattesubjekter utelukker også at enkeltmannsforetak kan oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd.

¹ Skattelovens § 2-32 første ledd viderefører den tidligere skl. § 26 første ledd bokstav i og k i skatteloven av 1911 uten realitetsendringer, jf. Ot. Prp. nr. 86 (1997-98) s. 38

² Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.) s. 98- 101

At sktl. § 2-32 første ledd kun omfatter juridiske personer som utgjør eget skattesubjekt innebærer at deltakerlignede selskaper faller utenfor. Med deltakerlignede selskaper siktes det til selskaper hvor det er den enkelte deltager som blir lignet for inntekter og formue i selskapet, ikke selskapet selv, jf. sktl. § 2-2 tredje ledd. Og når selskapet ikke utgjør et eget skattesubjekt, kan det heller ikke være gjenstand for skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. Hvilke selskaper som ikke utgjør et eget skattesubjekt fremgår av sktl. § 2-2 annet ledd.

I utgangspunktet omfatter sktl. § 2-32 første ledd alle juridiske personer som utgjør eget skattesubjekt. For en nærmere behandling av hvilke subjekter som er omfattet av sktl. § 2-32 første ledd, vises det til pkt. 3.1 nedenfor.

Hovedvilkåret for skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd er at virksomheten ”ikke har erverv til formål”. Sentralt i denne vurderingen er om virksomheten er opprettet for å skaffe personer med interesser i virksomheten økonomiske fordeler, eller om virksomheten har en egenverdi utover det å tjene penger. Virksomheter av sistnevnte art blir i praksis omtalt som ideelle organisasjoner. Hvor en virksomhet har flere ”formål”, hvorav ett av disse går ut på ”erverv”, oppstår spørsmålet om det ikke-erhvervsmessige formål utgjør det vesentligste formål, se pkt.3.4 nedenfor for mer om dette.

Den konkrete vurdering av om virksomheten har ”erverv til formål” tas ved en helhetsvurdering hvor bl.a. det vedtektsbestemte formål, virksomhetens organisering og den faktiske virksomhet har stor vekt. Hva mer man legger vekt på ved vurderingen behandles under punkt 3 nedenfor.

En virksomhet som oppfyller vilkåret om ”ikke erverv til formål” i sktl. § 2-32 første ledd, er fritatt fra plikt til å betale ”formues- og inntektsskatt”. Aktuelle former for inntekt som er fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd er medlemskontingenter, gaver, offentlige bidrag og billettinntekter³. Selv om en virksomhet er fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd, kan den fortsatt være ansvarlig for andre typer skatt, særlig da arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.

³ For mer om hvilke inntekter som er fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd og hvordan type inntekt vil kunne fungerer som et vurderingsmoment ved vurderingen, se pkt. 3.3.2. C (6).

Hovedbegrunnelsen bak skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd er at virksomhet som ”ikke har erverv til formål”, i stor utstrekning utfører allmennyttig arbeid som det offentlige ellers måtte tatt seg av. For mer om hva som begrunner unntaket i sktl. § 2-32 første ledd vises det til hovedpunkt 2 nedenfor.

Skatteloven har også andre unntak fra skatteplikt enn sktl. § 2-32 første ledd. Av disse kan særlig nevnes sktl. § 2-30 som fritar fra skatteplikt ”visse personer og institusjoner”, og sktl. § 2-31 som fritar visse ”anlegg, innretninger og virksomheter” fra skatteplikt. Disse, samt andre unntak fra skatteplikt i skatteloven faller utenfor denne oppgaven å behandle. Fokuset for denne oppgaven vil derfor utelukkende være på innholdet i vilkåret ” ikke erverv til formål” jf. sktl. § 2-32 første ledd.

1.2 Avgrensning og videre fremstilling

Sktl. § 2-32 første ledd omfatter ”mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning”. Unntaket har imidlertid størst betydning for ”selskap eller innretning”. Som følge av dette vil den videre behandling av hva som ligger i vilkåret ”ikke erverv til formål” bli tatt med disse former for virksomhet for øyet. Hva som utgjør ”mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet”, samt andre spørsmål tilknyttet disse vil derfor ikke bli behandlet ytterligere.

En skattefri virksomhet etter sktl. § 2-32 første ledd, er etter sktl. § 2-32 annet ledd fortsatt skattepliktig for inntekter av ”økonomisk virksomhet”. Hva som utgjør ”økonomisk virksomhet” etter sktl. § 2-32 annet ledd, samt andre problemstillinger knyttet til denne bestemmelsen faller også utenfor denne oppgaven å behandle. Sktl. § 2-32 annet ledd vil derfor kun bli omtalt hvor dette er nødvendig for å belyse innholdet i sktl. § 2-32 første ledd⁴. Det samme gjelder spørsmål rundt spesialreguleringene i § 2-32 tredje til femte ledd. Andre unntak fra skatteplikt som for eksempel sktl. §§ 2-30 og 2-31 ville heller ikke bli behandlet nærmere.

I utgangspunktet omfatter sktl. § 2-32 første ledd alle juridiske personer som utgjør eget skattesubjekt, se pkt. 3.1 nedenfor. Som følge av dette vil heller ikke den følgende behandling foreta noen sontring mellom ulike typer juridiske personer.

I det følgende vil begrepene ”selskap” og ”innretning” bli benyttet med samme innhold som loven selv ha lagt i disse begrepene. Begrepet ”selskap” benyttes derfor med samme innhold som selskapslovgivningen, da særlig som en henvisning til aksjeselskap og allmennaksjeselskap, mens begrepet ”innretning” omfatter alle juridiske personer som ikke utgjør et selskap. For mer om innholdet i disse begrepene vises det til pkt. 3.1 nedenfor.

Mer generelle betegnelser slik som ”sammenslutning”, ”virksomhet” og ”foretak” vil også bli benyttet. Disse benyttes uten at de er ment å henvise til en bestemt type juridisk person.

⁴ Se særlig pkt. 3.2.2 (1) og pkt 3.2.3 nedenfor.

Siden innholdet i sktl. § 2-32 første ledd er det samme som i den tidligere skl. § 26 første ledd bokstav i og k⁵, benyttes sktl. § 2-32 første ledd ved omtale av all rettspraksis. Dette omfatter også rettspraksis fra før den nye skatteloven av 1999 ble vedtatt.

⁵ Ot. Prp. nr. 86 (1997-98) s. 38

2. Legislative hensyn

Spørsmålet er hva som begrunner skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd.

Verken lovteksten eller forarbeider gir en begrunnelse for skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd⁶. Spørsmålet har imidlertid blitt berørt i rettspraksis og i teori.

I Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*⁷ sier Høyesterett at formålet bak sktl. § 2-32 første ledd ”... er å fritta for skatteplikt humanitære, allmenntnyttige og selskapelige institusjoner, hvor samfunnsnyttige, sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende”. Tankegangen er at fritaket fra skatteplikt i sktl. § 2-32 gir disse institusjonene mer midler til å fremme sin virksomhet, noe som igjen kommer samfunnet til gode. Skattefritaket fungerer dermed som en indirekte form for statlig støtte.⁸

At formålet bak sktl. § 2-32 første ledd er å bidra til allmenntnyttig virksomhet kommer også til uttrykk i teorien. Zimmer⁹ begrunner unntaket med at ”de aktuelle institusjonene ivaretar samfunnsfunksjoner som det offentlige ellers (kanskje) hadde måttet ta seg av”, og Gjems-Onstad betegner sktl. § 2-32 første ledd som en ”verneregulering for allmenntnyttig virksomhet”¹⁰.

Et nærliggende spørsmål da er om dette er den beste måten for det offentlige å stimulere til slik virksomhet. Alternativet til skattefritak er at disse virksomhetene pålegges en alminnelig skatteplikt, men mottar økt bistand via direkte støtte. Som Gjems-Onstad¹¹ påpeker er ”valget mellom stimulering gjennom direkte offentlig støtte og generelle skattelettelser [...] en klassisk gjenganger på mange områder.”

⁶ Forarbeidene til skatteloven av 1911 (SKL-1904 s. 171) omtaler kun hvilke virksomheter som fritas fra beskatning, uten at det gis noen begrunnelse for dette. Heller ikke i forarbeidene til den nye skatteloven av 1999, som kun er en videreføring av den tidligere skatteloven jf. Ot. Prp. nr. 86 (1997-98) s. 38 begrunner unntaket nærmere.

⁷ s. 181

⁸ Også andre bestemmelser i skatteloven innebærer en indirekte form for støtte. Et eksempel er sktl. § 16-40 som har bestemmelser om fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling.

⁹ Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5. utg.) s. 411

¹⁰ Gjems-Onstad, Ole: ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) s.319

¹¹ Gjems-Onstad, Ole: ”Skattefrie institusjoner – etter skatteloven § 26 k” pkt. 1.5

Et klart argument i retning av direkte bistand er at dette vil gi bedre kontroll. Dette gjelder både i forhold til hvem som mottar støtte, samt hvor mye støtte som faktisk mottas. Videre så vil større kontroll bidra til å minske faren for misbruk i form av at skattefrie institusjoner benyttes til å drive skjult økonomisk virksomhet. En form for slikt misbruk er at det foretas skjulte utbetalinger i form av uforholdsmessig høye lønninger eller priser fra den skattefrie virksomheten.

Ordningen slik den nå er med støtte i form av skattefritak, innebærer at de aller fleste virksomheter som faller innenfor unntaket aldri er gjenstand for kontroll. Særlig gjelder dette for virksomheter som i tillegg er fritatt fra regnskapsplikt. Og når faren for å bli oppdaget er liten, øker faren for misbruk tilsvarende.

En ordning med alminnelig skatteplikt og direkte støtte ville stille krav til bl.a. regnskapsføring og opplysninger i form av selvangivelse. Dette vil igjen skape større innsyn i virksomhetene, samt gjøre det lettere å oppdage misbruk.

På den andre siden ville en ordning med alminnelig skatteplikt og direkte støtte påføre det offentlige en betydelig arbeidsøkning. I dag kan ligningsmyndighetene i stor utstrekning se fullstendig bort fra det betydelige antall av virksomheter som faller innenfor sktl. § 2-32 første ledd. En overgang til alminnelig beskatning og direkte støtte vil påføre det offentlige en betydelig arbeidsøkning, både i forbindelse med selve beskatningen, og i forbindelse med saksbehandlingen fordelingen av støtten ville kreve. Denne arbeidsøkningen vil igjen påføre det offentlige betydelige kostnader.

Også den enkelte virksomhet vil bli påført en arbeidsøkning, særlig da i forbindelse med regnskapsføring og utfylling av selvangivelse. En slik arbeidsøkning vil særlig bli merket av virksomheter som nå er fritatt fra regnskapsplikten¹². Dette vil også for virksomhetene medføre økte kostnader som ellers kunne vært benyttet til å fremme det aktuelle formål.

¹² Regnskapsloven § 1-2

Det har også blitt anført at ”trolig ville direkte støtte kreve klarere og mer spesifiserte kriterier som kunne bety en bremse på utviklingen av et mangesidig og vitalt organisasjonsliv”¹³.

Det man da står igjen med er en avveining mellom fordelene tilknyttet økt kontroll på den ene siden, og arbeidsøkningen og kostnadene dette vil medføre på den andre. At debatten fortsatt er pågående illustrerer at løsningen på ingen måte er opplagt.

At økt kontroll er ønskelig er det lite tvil om. Spørsmålet er imidlertid om kostnadene og arbeidet tilknyttet en overgang til alminnelig beskatning og direkte støtte lar seg forsvare. Et forhold som ytterligere kompliserer denne vurderingen er at det er vanskelig å få en fullstendig oversikt over hvor omfattende eventuelt misbruk av skattefritaksordningen er, noe som igjen gjør det vanskelig å bedømme om en overgang rent økonomisk lar seg forsvare.

Et annet forhold som gjør en arbeidsøkning vanskelig å forsvare er at svært mange av virksomhetene som da vil bli gjenstand for beskatning ”sannsynligvis for det aller meste ikke vil ha overskudd eller i hvert fall ubetydelig skattepliktig inntekt og formue”¹³.

At en stor del av begrunnelsen bak skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd er å fremme allmennyttig virksomhet i hvert fall klart. At selskapet eller innretningen utfører allmennyttig virksomhet er imidlertid ikke ett vilkår etter loven. Dette innebærer at også virksomheter som ikke regnes for å være allmennyttige kan oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd.

Som eksempler på slik virksomhet kan man tenke seg ekstremistorganisasjoner med formål som er kriminalisert eller nær grensen for det straffbare¹⁴. Det samme vil gjelde organisasjoner som representerer ekstreme politiske synspunkter, eksempelvis rasistiske, som åpenbart står i strid med fellesskapet.

Hva som begrunner at også slike virksomheter omfattes av skattefritaket kan virke mindre opplagt siden tanken om at det offentlige indirekte stimulerer virksomheten ved hjelp av skattefritak, ikke slår til i disse tilfellene.

¹³ Gjems- Onstad, Ole: ”Skattefrie institusjoner – etter skatteloven § 26 k” pkt. 1.5

¹⁴ Norsk Lovkommentar – sktl. § 2-32 første ledd, fotnote nr. 100

En mulig begrunnelse er at man ønsker å stimulere mangfold. Slike hensyn gjør seg særlig gjeldende i forhold til politiske organisasjoner. En ordning hvor sktl. § 2-32 første ledd kun omfattet virksomhet som fellesskapet anså som ønskelig ville klart gjøre det vanskeligere for alternative grupper og synspunkter å komme til uttrykk.

Argumenter i denne retning påpekes av Gjermund- Pekeberg¹⁵ som gir uttrykk for at retten til å drive ideell virksomhet som kan betegnes som kontroversiell er ”en grunnleggende rettighet i et demokratisk samfunn”. I samme anledning pekes det på at også ”mindretallsgrupperinger skal ha rett til å drive sin virksomhet på lik linje med alle andre. ”

Det er imidlertid en stor forskjell mellom virksomhet som kun anses for å være kontroversiell, og virksomhet som må regnes for å være direkte skadelig. Det tenkes da særlig på ekstreme organisasjoner slik som Vigrid og lignende. Spørsmålet er hvorfor virksomheter som samfunnet i alle andre sammenhenger søker å motvirke, særlig da igjennom straffebestemmelser, skal være gjenstand for gunstige skattevilkår som gjør det lettere å drive slik virksomhet.

På denne bakgrunn burde også skattelovgivningen bli benyttet til å motvirke virksomhet som åpenbart er av en samfunnsskadelig karakter, ved at man gjorde de økonomiske vilkår for denne type drift mindre gunstige.

En måte dette kunne blitt gjennomført på er at det ble tatt inn et tilleggsvilkår om allmennyttighet for å kunne oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. Når det er nettopp denne form for virksomhet bestemmelsen søker å fremme er det vanskelig å se noen innvendinger mot en slik løsning, særlig da hvis man av hensyn til mangfold anla forholdsvis vide rammer for hva man anså for å være ”allmennyttig”.

Bortsett fra vilkåret om ”ikke erverv til formål”, foretar sktl. § 2-32 første ledd ingen sontring mellom ulike typer av ideell virksomhet. Likevel må man på bakgrunn av uttalelsen i Rt. 1955

¹⁵ Pekeberg, Gjermund ”skattefrie institusjoner” Utv. 1998 s. 1424 pkt. 4.1.2

s. 175 *Veritas I* og teori på området legge til grunn at hovedformålet bak skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd er å fremme allmennyttig virksomhet.

3. Hoveddel

3.1 Hvilke subjekter er omfattet av sktl. § 2-32 første ledd?

Skattelovens § 2-32 første ledd omfatter ”mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning”.

At sktl. § 2-32 første ledd foretar en oppramsing av hvem som er omfattet av unntaket tyder på at bestemmelsen er ment å være uttømmende. Det følger imidlertid av klart praksis at dette ikke er tilfellet, jf. bl.a. Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*¹⁶. Opplystningen fungerer derfor kun som en eksemplifisering og påminnelse om at disse virksomhetene er omfattet.

”Mild stiftelse, kirkesamfunn [og] menighet” behandles ikke nærmere, se avgrensningen i pkt. 1.2

Begrepet ”selskap” brukes med samme innhold som selskapslovgivningen. Hvilke ”selskap” som er omfattet fremgår av opplystningen i sktl. § 2-2 første ledd. Mest praktisk i forbindelse med spørsmål om skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd er at både aksjeselskap og allmennaksjeselskap er omfattet, jf. sktl. § 2-2 første ledd pkt a.

Som eksempler på ”innretning” nevner loven bl.a. stiftelser og bo jf. sktl. § 2-2 første ledd pkt. h 1 og 2. Av forarbeidene fremgår at begrepet ”innretning” fungerer som en ”fellesbetegnelse for foreninger, organisasjoner, stiftelser, private formuesmasser og offentlige institusjoner”¹⁷. Uttrykket ”innretning” er m.a.o. en samlebetegnelse på alle juridiske personer som ikke utgjør selskaper¹⁸.

Omfanget av innretninger er svært stort. Alt fra små lokale idrettsklubber til store stiftelser med flere millioner i årlig omsetning er omfattet. Det er også stor variasjon mellom hva de ulike innretningene søker å oppnå med sin virksomhet. I praksis ser man alt fra arbeid for å

¹⁶ s. 181

¹⁷ Ot. Prp. nr. 86 s.34

¹⁸ Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.), Universitetsforlaget 2005 s. 100.

fremme politiske, religiøse og sosiale formål, til vitenskapelige og faglige. Felles for disse virksomhetene er at de har et ikke-økonomisk formål, og derfor har en egenverdi utover det å tjene penger. I praksis betegnes denne type virksomhet for å være ideell, og sktl. § 2-32 første ledd blir følgelig omtalt som ett skattefritak for ideell virksomhet.

Utgangspunktet er følgelig at sktl. § 2-32 første ledd omfatter alle juridiske personer som utgjør et eget skattesubjekt. Spørsmålet som da oppstår er om organisasjonsformen er helt uten betydning for den konkrete vurdering. Mest aktuelt er om det forhold at virksomheten er organisert som et aksjeselskap, i deg selv taler for at virksomheten har ”ervert til formål”. Se pkt. 3.2.2. C (5) for mer om dette.

Hovedformålet bak skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd er å fremme allmennyttig virksomhet¹⁹. Følgelig vil svært mange av de virksomheter som omfattes av sktl. § 2-32 første ledd være av en allmennyttig karakter. Allmennyttig virksomhet er imidlertid ikke et vilkår for å oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. Avgjørende er kun om virksomheten har ”ervert til formål”. Dette innebærer at også kontroversielle organisasjoner med formål som åpenbart strider mot allmennyttige interesser vil kunne oppnå skattefritak etter bestemmelsen.²⁰

¹⁹ Se pkt. 2 ovenfor.

²⁰ Se pkt. 2 ovenfor for mer om dette.

3.2 Utgangspunkter for vurderingen

3.2.1 Hvilket tidsrom danner rammen for vurderingen?

Spørsmål rundt skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd oppstår som oftest i forbindelse med anke over ligningsmyndighetens beslutning om å ilegge virksomheten skatteplikt. Spørsmålet blir da om virksomhet hadde ”ervert til formål” innenfor det aktuelle inntektsår som er gjenstand for vurdering. Inntektsåret setter følgelig rammen for vurderingen.

Ved denne vurdering oppstår spørsmålet om retten kun kan ta i betraktning faktiske forhold innenfor det aktuelle inntektsår, eller om man også kan ta i betraktning forhold i tiden før eller etter det aktuelle inntektsår. Det er klart at man vil få et mer fullstendig bilde av den aktuelle virksomhet hvis man har ett større tidsperspektiv på vurderingen²¹.

Høyesterett tok stilling til spørsmålet i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*. Høyesterett uttalte her at ”saken gjelder spørsmålet om Veritas hadde ”ervert til formål” i inntektsåret 1981. I vurderingen av dette spørsmålet vil også utviklingen i årene forut for og etter 1981 kunne ha betydning i den utstrekning disse opplysninger kaster lys over forholdene i 1981”. Det samme ble gjort i Rt. 1982 s. 491 *Isberg* hvor Høyesterett tok i betraktning aktivitet i tiden etter det aktuelle inntektsår i sin vurdering.

På bakgrunn av dette kan man derfor legge til grunn at selv om man i utgangspunktet vurderer den faktiske virksomhet innenfor ett bestemt inntektsår, kan man fortsatt ta i betraktning forhold i tiden før eller etter det aktuelle inntektsår.

²¹Tilsvarende spørsmål oppstår i forbindelse med grensedragningen mellom skattepliktig ”virksomhet” jf. sktl. § 5-30 jf. § 5-1 og skattefri fritidsaktivitet. Ved vurderingen av dette legger man særlig vekt på om virksomheten objektivt sett er egnet til å gi overskudd jf. bl.a. Rt. 1985 s. 319 (Ringnes). For å kunne foreta denne vurderingen må man ha ”utviklingen over en årrekke for øyet, ikke bare det enkelte inntektsår” jf. Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.) s. 130.

3.2.2 Hvilken virksomhet er omfattet av vurderingen?

Spørsmålet er om man ved vurderingen av en virksomhet har ”ervert til formål” etter sktl. § 2-32 første ledd, skal ta i betraktning all virksomhet selskapet eller innretningen driver. Dette er særlig aktuelt for selskap eller innretning som driver skattepliktig virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd, se pkt. A. nedenfor, eller virksomhet igjennom datterselskaper, se pkt. B. nedenfor.

(1) Skattepliktig virksomhet jf. sktl. § 2-32 annet ledd.

Skattelovens § 2-32 annet ledd bestemmer at en ellers skattefri virksomhet etter sktl. § 2-32 første ledd er skattepliktig for inntekter av ”økonomisk virksomhet”. Som et eksempel på slik virksomhet never loven utleie av fast eiendom. Bestemmelsen er særlig begrunnet med at skattefrihet etter sktl. § 2-32 første ledd, ikke bør medføre konkurransevridninger i markedet²².

Skatteplikten i sktl. § 2-32 annet ledd omfatter imidlertid ikke ”økonomisk virksomhet” som står i en ”naturlig sammenheng med realiseringen av det skattefrie formål” jf. bl.a. Rt. 1997 s. 1602 *Bodø- Glimt*. Inntekt fra slik virksomhet er fortsatt skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd.²³

²² Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.) s. 419

²³ Det oppstår dermed en sonndring mellom inntekter fra ”økonomisk virksomhet” som realiserer det ikke-ervertsmessige formål og som er skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd, og inntekt fra ”økonomisk virksomhet” som kun gjennomføres for å finansiere driften av virksomheten, og som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd.

Et eksempel som illustrerer sonndringen er studentsamskipnader som leier ut boliger til studenter. Inntekter fra utleie til studenter er skattefritt etter sktl. § 2-32 første ledd da denne virksomheten er ett ledd i realiseringen av det ikke-ervertsmessige formål. Inntekter fra utleie til andre, eksempelvis i forbindelse med sommerferier, bidrar ikke til realiseringen, og er derfor skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd.

Vurderingen av om en virksomhet er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd blir derfor todelt. Først vurderes om virksomheten utgjør ”økonomisk virksomhet”, og hvor dette er tilfellet, vurderer man om virksomheten likevel er skattefri fordi virksomheten utgjør et ledd i realiseringen av det ikke-ervertsmessige formål.

Spørsmålet som da oppstår er om man ved vurderingen av om en virksomhet har ”erverv til formål” etter sktl. § 2-32 første ledd, også skal ta i betraktning de deler av virksomheten som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd.

Høyesterett tok stilling til spørsmålet i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*. Veritas besto av en rekke ulike virksomheter hvorav kjerneaktiviteten var klassifisering, besiktigelse og myndighetsutøvelse i form av sertifisering av skip. I tillegg drev Veritas en utstrakt rådgivningsvirksomhet. Det var på det rene at sistnevnte virksomhet var skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd.

Høyesterett måtte da ta stilling til om sistnevnte virksomhet skulle bli holdt utenfor vurderingen av om Veritas hadde ”erverv til formål” jf. sktl. § 2-32 første ledd..

Høyesterett kom til det ikke forelå grunnlag for ”å unnta fra vurderingen de deler av virksomheten som eventuelt ville være skattepliktige etter annet ledd” jf. s. 710. Denne løsning, hvor det var ”institusjonens samlede virksomhet” som var gjenstand for vurdering, ble ansett å følge direkte av lovens ordlyd.

Hvis man ikke tok i betraktning de deler av virksomheten som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd ville man få en situasjon hvor virksomheter av enormt omfang, hvor kun en brøkdelen av dens virksomhet bestod av å fremme det ikke-erhvervsmessige formål, kunne oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. At man tar i betraktning de deler av virksomheten som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd bidrar følgelig til å sikre at primærfunksjonen til disse virksomhetene er å fremme et ideelt formål.

Følgelig må man ved vurderingen av om en virksomhet har ”erverv til formål”, også ta i betraktning skattepliktig virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd.

(2) Virksomhet i datterselskaper

Spørsmålet er om man ved vurderingen av om en virksomhet har ”ervert til formål” etter sktl. § 2-32 første ledd, også skal ta i betraktning virksomhet som blir utført i datterselskaper.

I likhet med virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd, se pkt. (1) ovenfor, berøres også dette i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*. Her var forholdet at Veritas eide, helt eller delvis, flere ulike datterselskaper. Det var videre på det rene at virksomheten i disse selskapene var skattepliktige. Spørsmålet som da oppstod var om denne virksomheten, til tross for at den ble utført i egne selskaper, skulle tas i betraktning ved vurderingen av om Veritas hadde ”ervert til formål” jf. sktl. § 2-32 første ledd.

Høyesterett uttalte at; ”Det er etter min mening prinsipielt riktig også å ta virksomheten til datterselskapene i betraktning. Veritas' engasjement særlig i Computas og Geco [*to av datterselskapene*], 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 sees som en del av institusjonens samlede aktivitet”.

Med unntak for selskap hvor midler er plassert som ledd i ren kapitalforvaltning, forutsetter altså Høyesterett at virksomhet i datterselskaper skal tas i betraktning ved vurderingen av om morselskapet har ”ervert til formål”.

Man kan imidlertid spørre om Høyesterett faktisk mente å uttale seg på generelt grunnlag i denne saken.

Et forhold som klart taler mot at virksomhet i datterselskap bør være omfattet av vurderingen, er at morselskap og datterselskap utgjør selvstendige skattesubjekter. Ved at man lar virksomheten i et datterselskap påvirke vurderingen av om morselskapet har ”ervert til formål”, bryter man derfor med det grunnleggende subjektivitetsprinsipp i skatteretten. Dette prinsippet er så grunnleggende innenfor skatteretten at det er eventuelle unntak fra dette som krever særlig begrunnelse. Det kan da virke noe underlig at Høyesterett ikke gir noen

begrunnelse for sitt standpunkt, annet enn at en identifisering mellom Veritas og datterselskapene ble ansett for å være ”prinsipielt riktig”.

Gjems- Onstad²⁴ gir uttrykk for at spørsmålet må anses for å være uavklart og at det trolig må bero på en konkret vurdering om man kan ta i betraktning virksomhet i datterselskaper ved vurderingen av om morselskapet har ”erwerb til formål”. Ved denne vurderingen vil bl.a. det forhold at datterselskapet driver en ”helt annen type virksomhet” enn morselskapet, tale mot at dens virksomhet skal tas med i vurderingen. Bakgrunnen for dette er at når virksomheten i datterselskapet er en helt annen enn den som drives i morselskapet, så vil ”investeringen sett fra institusjonens side mer fremtre som en passiv kapitalplassering”²⁴.

Til tross for at det strider mot subjektivitetsprinsippet, er det likevel klare fordeler forbundet med at virksomhet i datterselskaper omfattes av vurderingen. En av disse er at man slipper å foreta en avgrensning mellom de ulike selskapene. En annen er at det i stor utstrekning bidrar til å hindre omgåelser ved at man begrenser selskapets mulighet for å innrette sin virksomhet.

Til tross for at Høyesterett sin uttalelse klar, er det fortsatt mye som kan tyde på at spørsmålet ikke er fullstendig avklart. Særlig gjelder dette i forhold til om man alltid skal ta i betraktning virksomhet i datterselskaper, eller om dette må bero på en konkret vurdering i hvert tilfelle.²⁵

²⁴ Gjems- Onstad, Ole: ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) s. 330 pkt. 14.3.7

²⁵Spørsmålet var ventet å få en nærmere avklaring i forbindelse med *SINTEF* saken jf. UTV-2007-1465. Her ble Rt. 1991 s. 705 *Veritas II* ble tatt til inntekt for at virksomhet i datterselskaper skulle være omfattet av vurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd. Saken ble imidlertid nektet anke til Høyesterett og spørsmålet fikk derfor ingen ny vurdering.

3.2.3 Virkningen av at skattepliktig ”økonomisk virksomhet” jf. sktl. § 2-32 annet ledd og virksomhet i datterselskaper omfattes av vurderingen.

Når man ved vurderingen av om en virksomhet har ”ervert til formål”, også skal ta i betraktning virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd, og skattepliktig virksomhet i datterselskaper, oppstår spørsmålet om hvilken innvirkning dette får på den konkrete vurdering.

Særlig aktuelt er spørsmålet om en virksomhet fortsatt kan bli regnet som ikke-ervertmessig og skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd, når majoriteten av dens inntekter stammer fra skattepliktig virksomhet.

Det var dette Høyesterett måtte ta stilling til i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*, hvor spørsmålet var hvilken betydning det hadde at ”kjerneaktivitetens relative andel av Veritas` virksomhet”, hadde endret seg betydelig i etterkant av den første Veritas saken²⁶.

Kjernevirksomheten til Veritas bestod av klassifisering, besiktigelse og kontroll av skip. Disse virksomhetene ble ansett for å være en del av realiseringen av det ikke-ervertmessige formål, og var derfor skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd

I den første Veritas saken utgjorde inntekter fra disse virksomhetene ”den alt overveiende del” av Veritas sine totale inntekter. Situasjonen nå var at inntekter fra disse virksomhetene hadde sunket til og kun utgjør 43 % av den totale omsetning, en andel som ville vært enda lavere hvis også virksomheten i datterselskapene hadde blitt tatt i betraktning ved beregningen. Det meste av inntektene stammet dermed fra skattepliktig virksomhet. Og når kjernevirksomhetene ”ikke lenger dominerte institusjonen på samme måte som tidligere”, ble Veritas ansett for å ha ”ervert til formål”, og dermed skattepliktig i sin helhet.

²⁶ Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*

Utgangspunktet er altså at en virksomhet kan for å finansiere sin drift, drive ”økonomisk virksomhet” jf. sktl. § 2-32 annet ledd, uten at dette endrer dens karakter som skattefri institusjon. Men hvis inntektene fra denne virksomheten blir dominerende, m.a.o. utgjør ”den alt overveiende del” av selskapet eller innretningens totale omsetning, så anses hele virksomheten for å være ervervsmessig, og dermed skattepliktig. Dette formuleres av Gjems-Onstad²⁷ som en ”hovedformålsbetraktning”.²⁸

Konsekvensen av dette er at en virksomhet som ønsker å oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd, må begrense de deler av sin virksomhet som utelukkende går ut på å finansiere, fremfor å realisere det ikke-ervervsmessige formål

²⁷ Gjems- Onstad, Ole: ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) pkt. 14.3.7

3.3 Vurderingen

3.3.1 Lovens ordlyd

I det følgende ses det nærmere på hvilket innhold loven legger i vilkåret ”ikke erverv til formål”. Først behandles begrepet ”erverv”, se pkt. 1 nedenfor, deretter begrepet ”formål”, se pkt. 2 nedenfor.

(1) ”Erverv”

Forarbeidene gir ingen veiledning for hvordan man skal forstå begrepet ”erverv”.

En naturlig språklig forståelse, tatt i betraktning at man befinner seg på skatterettens område, tilsier at det er tale om inntjening av penger.

En slik forståelse underbygges også av rettspraksis jf. Rt. 1985 s. 917 *NKS I*²⁹. Her var spørsmålet om Ernst G. Mortensens stiftelse, som bl.a. eide og drev norsk korrespondanseskole, var fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd. Høyesterett uttalte at ”erverv til formål” innebærer at virksomheten ”... tar sikte på å skape økonomiske fordeler i skattelovens forstand”. Å ”skape økonomiske fordeler” må forstås som at dens hensikt er å tjene penger for personer med interesser i virksomheten.

Når en virksomhets ”formål” ikke er av en økonomisk karakter sier man ofte at den har ett ideelt formål. Dette er bakgrunnen for at sktl. § 2-32 første ledd i praksis blir omtalt som ett skattefritak for ideell virksomhet.

Klare eksempler på ideell virksomheter med et ikke-økonomisk formål er humanitære organisasjoner slik som Røde Kors og Redd Barna. For denne type virksomhet er det åpenbart at formålet ikke er å tjene penger.

²⁸ Begrepet ”hovedformålsbetraktning” er imidlertid noe upresist da det kan føre til sammenblanding med de tilfeller hvor virksomheten ivaretar flere konkurrerende formål, se pkt.3.4. Det er derfor mer presist å tale om hva som utgjør ”hovedvirksomheten”, se note til pkt. 3.4 for mer om denne sontringen.

(2) ”Formål”

Videre så er vilkåret for skattefritak at virksomheten ikke har erverv til ”formål”. Spørsmålet da er hvilken forståelse loven har lagt i begrepet ”formål”.

Heller ikke for begrepet ”formål” gir forarbeidene noen veiledning. Heller ikke en naturlig språklig forståelse gir særlig veiledning.

Hva som er naturlig å betrakte som en virksomhets ”formål” vil kunne variere alt etter hvilken art av virksomhet det er tale om. Grunnen til dette er at en virksomhets ”formål” både kan sikte mot ”sammenslutningens virksomhet, og mot ” resultatet av sammenslutnings virksomhet” jf. Michelet³⁰.

Et eksempel som illustrerer sontringen er forskjellen mellom ett idrettslag og en veldig organisasjon. For et idrettslag er det mest naturlig å betrakte dens virksomhet, nemlig det å utøve idretten som dens ”formål”. For en veldedig organisasjon er det mer naturlig å anse resultatet av dens virksomhet, nemlig hjelpen som den tilfører, for å være dens ”formål”. Formålet til organisasjonen ligger m.a.o. ikke i selve virksomheten, som gjerne består av innsamling av penger og lignende, men i resultatet av organisasjonens virksomhet.

Det må legges til grunn at begge former for formål er omfattet av sktl. § 2-32 første ledd. Man kan vanskelig tenke seg en annen løsning. Dette er også lagt til grunn av Zimmer³¹ og Michelet³⁰.

Hvorvidt det er selve virksomheten, eller resultatet av virksomheten man må vektlegge når man skal vurdere hva som utgjør virksomhetens ”formål”, må bero på hva som fremstår som mest naturlig for vedkommende type virksomhet³⁰.

²⁹ s 920

³⁰ Michelet, Christian Fredrik ”Skattefrie sammenslutninger”, Oslo 1981 s. 25 flg.

³¹ Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.) pkt. 19.2.2

Et annet spørsmål av betydning i tilknytning til formålsbegrepet i sktl. § 2-32 første ledd er om man ved vurderingen skal legge vekt på de faktiske forhold ved virksomheten, eller om det er virksomhetens egen oppfatning som er avgjørende. Gjems-Onstad betegner dette som subjektiv og objektiv intensjon^{32,33}.

Spørsmålet da blir om man ved formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd skal legge avgjørende vekt på faktiske forhold, m.a.o. den ”virksomheten sammenslutningen faktisk uttøver eller det resultat som faktisk fremstår”, eller om det er subjektive forhold som er avgjørende, m.a.o. hva sammenslutningen ”søker å drive eller det resultat den søker å oppnå”³⁰.

Som følge av at sktl. § 2-32 første ledd kun omfatter juridiske personer, ville en løsning hvor man skulle legge avgjørende vekt på subjektive forhold, innebære at vedtekter eller annen lignende dokumentasjon ble tillagt avgjørende betydning. I praksis fungerer vedtektene i stor utstrekning som et utgangspunkt for den konkrete vurdering. Avgjørende for vurderingen er imidlertid om formålet som kommer til uttrykk i vedtektene, underbygges av de faktiske forhold ved selskapet eller innretningen. For mer om hvilken vekt vedtektene har i forhold til den faktiske virksomhet, se pkt.3.3.2. B (2) nedenfor.

Vilkåret ”ikke erverv til formål” har en side mot virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 jf. § 5-30. Ved vurderingen av om en aktivitet utgjør ”virksomhet” etter sktl. § 5-1, legges det særlig vekt på om virksomheten er objektivt egnet til å gi overskudd jf. bl.a. Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*. Når dette er tilfellet sier man at aktiviteten er av en økonomisk karakter jf. bl.a. Zimmer³⁴.

³² Gjems- Onstad, Ole: ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) pkt. 14.3.3

³³ Hvorvidt man skal legge avgjørende vekt på objektive eller subjektive forhold er en klassisk problemstilling innenfor skatteretten. Særlig i forbindelse med det klassiske ”virksomhetsbegrepet” har man tilsvarende problemstilling. Et eksempel er ved vurderingen av en aktivitet utgjør hobbyvirksomhet eller ”virksomhet” jf. sktl. § 5-1. Ved denne vurderingen legger man særlig vekt på om aktiviteten er egnet til å gi overskudd. Det følger av klar praksis jf. bl.a. Rt. 1985 s. 319 *Ringnes* og Rt.1965 s. 1159 *Vister* at denne vurdering skal være objektiv. Skattyters egen oppfatning av aktiviteten får derfor ikke avgjørende betydning. Også ved gjennomskjæring oppstår det spørsmål knyttet til om subjektive forhold bør bli tillagt vekt ved vurderingen.

³⁴ Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.) s. 126

Skattelovens § 2-32 første ledd fritar fra skatteplikt selskap eller innretning som ”ikke har erverv til formål”. Vilkåret ”ikke erverv til formål” er forstått som at aktiviteten har ett annet formål enn å tjene penger, m.a.o. at den er av en ikke-økonomisk karakter. At man legger avgjørende vekt på at formålet med aktiviteten er noe annet enn å tjene penger, innebærer at en aktivitet som i seg selv er egnet til å gi overskudd, likevel fritas fra skatteplikt som følge av at overskuddet ikke er formålet bak aktiviteten. På denne bakgrunn er det naturlig å betrakte skattelovens § 2-32 første ledd som en fritaksregel³⁵.

³⁵ Se bl.a. Gjems- Onstad, Ole: ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) s. 325, pkt. 14.3.4

3.3.2 Vurderingsmomenter

A. Utgangspunkt

Vurderingen av om en virksomhet har ”ervert til formål” tas ved en konkret helhetsvurdering jf. bl.a. Rt. 1985 s. 175 *NKS I*³⁶. I denne helhetsvurderingen inngår en rekke momenter. Oppgaven i det følgende blir å gjøre rede for disse momentene.

Hvilke momenter som har relevans sier verken loven eller forarbeidene noe om, se pkt. 3.3.1 ovenfor. Følgelig har det blitt overlatt til praksis å ta stilling til dette. Her har både retts- og ligningspraksis gitt sine bidrag.

Spørsmålet om skattefrihet etter skl. § 2-32 første ledd ble av Høyesterett for første gang vurdert i Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*. Høyesterett tiltrådte her byrettens begrunnelse og konkluderte med at *Veritas* ikke hadde ”ervert til formål”. Den konkrete vurdering ble tatt på grunnlag av de ”foreliggende opplysninger om institusjonens formål, dens indre oppbygning og dens virksomhet”³⁷.

Betegnelsen ”institusjonens formål” brukes her som en henvisning til formålsbestemmelsen i *Veritas* sine vedtekter. Begrepet ”indre oppbygning” forstås som en henvisning til hvordan virksomheten er organisert jf. bl.a. Rt. 2003 s. 861 *NKS II*. Uttalelsen i Rt. 1955 s. 175 *Veritas I* har i senere rettspraksis blitt lagt til grunn som et utgangspunkt for vurderingen, jf. senest i Rt. 2003 s. 861 *NKS II*.

Den følgende behandling av hva som vektlegges ved vurderingen er todelt. Først behandles betydning av vedtekter, se pkt. B, deretter de ulike momenter av betydning når man skal fastsette hva som utgjør en virksomhets faktiske virksomhet, se pkt. C nedenfor.

³⁶ s. 920

³⁷ s. 177

Bakgrunnen for en slik oppdeling er at praksis i stor utstrekning bruker vedtektene som et utgangspunkt for vurderingen³⁸, for så å vurdere om disse samsvarer med den faktiske virksomheten til selskapet eller innretningen.

Under punktet om vedtekter behandles i tillegg til formålsbestemmelsen, bestemmelser om utbytte, se pkt. B (3). Grunnen til at dette behandles under hovedpunktet om vedtekter er at det er i vedtektene man i praksis finner bestemmelser om dette.

³⁸ Se bl.a. Rt. 1985 s. 917 *NKS I* og Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*

B. Vedtekter

(1) Generelt

Vedtekter blir i stor utstrekning vektlagt ved vurderingen av om en virksomhet har ”ervert til formål”. For selskaper er det lovpålagt å holde slike vedtekter³⁹. Her stilles også krav til at vedtektene inneholder en formålsbestemmelse⁴⁰.

Hvis selskap ikke skal ha ”ervert til formål” skal vedtektene i tillegg inneholde ”bestemmelser om anvendelse av overskudd og av formuen ved oppløsning”⁴¹. Med ”anvendelse av overskudd” menes særlig bestemmelser om adgangen til å dele ut utbytte.

Hvor man ikke har vedtekter å forholde seg til vil også annen form for dokumentasjon kunne ha samme funksjon. Et eksempel er hvor virksomheten har utarbeidet en utviklingsplan. Dette var tilfellet i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*⁴² hvor Høyesterett bl.a. vektla planer for selskapet som var kommet til uttrykk i en jubileumsbok for Veritas. Innholdet i slik dokumentasjon vil på samme måte som et selskaps vedtekter kunne bidra til vurderingen av hva som er innretningens ”formål”.

I det følgende behandles først hvilken betydning formålsbestemmelsen har for vurderingen, se pkt. (2) nedenfor, deretter behandles bestemmelser om utbytte, se pkt. (3) nedenfor.

³⁹ asl./asal. § 2-1

⁴⁰ asl./asal. § 2-2 første ledd pkt. 3.

⁴¹ asl./asal. § 2-2 annet ledd

(2) Formålsbestemmelsen

Det vedtektsbestemte formål gir ett naturlig utgangspunkt for vurderingen av om virksomheten har ”erverv til formål”. Bakgrunnen for dette er at formålsbestemmelsen gir uttrykk for hva virksomhetens selv mener er sitt formål.

I Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*⁴³ uttaler Høyesterett at vurderingen av om en virksomhet har ”erverv til formål” må tas på grunnlag av bl.a. ”... institusjonens formål...”. Begrepet ”institusjonens formål” benyttes her som en henvisning til formålsbestemmelsen i *Veritas sine* vedtekter. Også senere Høyesterettspraksis bruker formålsbestemmelsen som et utgangspunkt for den konkrete vurderingen jf. bl.a. Rt. 1985 s. 917 *NKS I*⁴⁴ og Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*⁴⁵.

At formålsbestemmelsen har vekt ved vurderingen er dermed klart. Mindre klart er imidlertid spørsmålet om hvor stor vekt den har. Et nærliggende spørsmål er om det vedtektsbestemte formål har avgjørende betydning for vurderingen, eller om det kun utgjør det kun ett av flere vurderingsmomenter i en helhetsvurdering hvor det er den faktiske virksomhet som er avgjørende.

Spørsmålet kom på spissen i forbindelse med Rt. 1958 s. 1108 *Lloyds*. Spørsmålet i denne saken var om Oslo kontoret til ”Lloyds Register of Shipping”, ett byrå som i hovedsak drev med klassifikasjon av skip, var fritatt fra skatt etter sktl. §2-32 første ledd. Som ett av argument for at Lloyds hadde ”erverv til formål” og derfor var skattepliktig, anførte kommunen at Lloyds sine vedtekter ikke gav uttrykk for at formålet var og ”virke for sikkerheten til sjøs”, slik som var tilfellet i *Veritas I*.

Høyesterett sa om dette at; ”Dette tillegger jeg ikke noen som helst betydning. Realiteten er at institusjonene har de samme formål.” Denne uttalelsen må tas til inntekt for at det er den faktiske virksomhet som er avgjørende for vurderingen og at det vedtektsbestemte formål kun utgjør et utgangspunkt for vurderingen.

⁴² s. 715. Tilsvarende i Lagmannsrettssaken mot SINTEF, UTV-2007-1465

⁴³ s. 177

⁴⁴ s. 920

At den faktiske virksomhet er avgjørende kom også til uttrykk i Veritas II⁴⁶. Etter å ha uttalt at de ble lagt ”en viss vekt på den endring som skjedde i formålsbestemmelsen”, uttalte Høyesterett at ”av større betydning... er de endringer som rent faktisk hadde skjedd med hensyn til den virksomhet institusjonen drev”.

Selv om altså vedtektene, i motsetning til hva tilfellet var i den første Veritas saken, talte i retning av at Veritas nå hadde ”erverv til formål”, hadde den faktiske virksomhet likevel størst betydning og var avgjørende for at Høyesterett i denne saken konkluderte med skatteplikt.

I Rt. 1985 s. 917 *NKS I* var forholdene motsatt enn hva tilfellet var i Veritas II. Her talte vedtektene, som følge av en vedtektsendring, ubetinget i retning av at virksomheten ikke hadde ”erverv til formål”. Til dette uttaler Høyesterett at ”den vedtektsendring som ble foretatt i 1982, er for så vidt bare en bekreftelse på det som hele tiden har vært en forutsetning for driften”.

Også reelle hensyn taler for at det er den faktiske virksomhet som bør være avgjørende for vurderingen. Tatt i betraktning at vedtekter utarbeides ensidig av virksomheten selv, samt at de er gjenstand for endring, ville en løsning hvor vedtektene fikk avgjørende betydning medføre at virksomheten selv i for stor grad ville kunne påvirke utfallet av vurderingen.

Følgelig kan man legge til grunn at det vedtektsbestemte formål har vekt ved vurderingen av om en virksomhet har ”erverv til formål”. Avgjørende er imidlertid om det formål som kommer til uttrykk i vedtektene underbygges av den faktiske virksomhet til selskapet eller innretningen.⁴⁷

⁴⁵ s. 711

⁴⁷ Hvilke momenter som har vekt når man skal fastslå hva som utgjør den faktiske virksomhet behandles i pkt. C. nedenfor.

(3) Bestemmelser om utbytte

Med utbytte siktes det både til alminnelig utbytte og til utbytte i forbindelse med oppløsning av virksomheten, såkalt likvidasjonsutbytte.

Skattelovens § 2-32 første ledd fritar fra skatteplikt virksomheter som har annet formål enn å oppnå økonomiske fordeler for sine medlemmer. Dette innebærer at hvis vedtektene åpner for at medlemmer kan oppnå ”økonomiske fordeler av overskuddene, f. eks. i form av utbytte eller lignende”⁴⁸ vil dette være et tungtveiende argument i retning av ”ervert til formål”.

Hvorvidt vedtektene åpner for utdeling av utbytte har blitt vektlagt i en rekke saker, se bl.a. Rt. 1955 s.175 *Veritas I*, Rt. 1958 s. 1108 *Lloyds* og Rt. 2003 s. 861 *NKS II*⁴⁹. I Rt. 2003 s. 861 var spørsmålet om et aksjeselskap var fritatt fra skatteplikt etter at det var blitt kjøpt opp av en skattefri stiftelse. Et avgjørende argument mot skattefrihet var at vedtektene til aksjeselskapet ikke var blitt endret i samsvar med bestemmelsen i aksjelovens § 2-2 annet ledd⁵⁰. Som følge av dette åpnet vedtektene for at det fortsatt kunne bli delt ut utbytte fra virksomheten.

Det samme kommer til uttrykk i Lignings-ABC⁵¹ hvor det uttales at ”Har medlemmene eller deltakerne rett til utbytte, eller faktisk mottar utbytte, vil dette trekke sterkt i retning av at institusjonen har ervert til formål. Særlig vil dette være tilfellet dersom utbyttet fastsettes i forhold til overskuddet”.

Det er følgelig klart at hvor vedtekter åpner for at det kan bli utdelt utbytte, så er dette et tungtveiende argument i retning av ”ervert til formål”. Dette gjelder uavhengig av om utdeling faktisk har forekommet. I praksis har det kun vært avgjørende at vedtektene faktisk åpner for en slik adgang. Man må allikevel anta at hvis utdeling faktisk har forekommet så vil dette tale enda sterkere i retning av skatteplikt for virksomheten.

⁴⁸ Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*

⁴⁹ Se også Utv. 1985 s. 626 *Lloyds* og Utv. 1975 s 267 *Seaside-Club*

⁵⁰ Etter asl. § 2-2 annet ledd bestemmer at aksjeselskap som ikke skal ha ”ervert til formål” skal ha bestemmelser om bruk av overskudd i vedtektene.

⁵¹ Lignings-ABC 2007/2008 ”skattefrie institusjoner mv.” pkt. 2.2.6

Et særlig spørsmål er om enhver utdeling, uavhengig av størrelse, fullstendig utelukker at virksomheten kan bli regnet som skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd.⁵² Spørsmålet har ikke blitt uttrykkelig vurdert av Høyesterett. Lovkommentaren gir uttrykk for at begrensede utdelinger kan være tillat, men begrenset oppad slik at det ikke overstiger ”rimelig alternativ avkastning på den investerte kapitalen”⁵³. Gjems-Onstad gir også uttrykk for at en meget begrenset utdeling ikke vil utelukke skattefritak⁵⁴.⁵⁵

Det er imidlertid lite som kan tyde på at Høyesterett ville akseptert en slik utbetaling. Spørsmålet heller ikke særlig praktisk da enhver adgang til utdeling, uavhengig av omfang, vil være et tungtveiende argument i retning av skatteplikt for virksomheten.

Motsatt så kan man av praksis ikke legge til grunn at et forbud mot å dele ut utbytte automatisk medfører skattefritak for virksomheten. Det er følgelig ”ikke et avgjørende argument for skattefrihet”⁵⁶.

At vedtektene åpner for utdeling av utbytte i forbindelse med oppløsning av virksomheten, såkalt likvidasjonsutbytte, vil også være et tungtveiende argument i retning av at virksomheten har ”erverv til formål”. Bakgrunnen for dette er at en slik utdeling på samme måte som ved løpende utbetalinger vil gi deltagere i virksomheten ”en økonomisk interesse i institusjonen som indikerer at formålet kan være av økonomisk karakter”⁵⁷.

Dette er mest praktisk for selskap siden medlemmer av foreninger og stiftelser ikke vil ha et krav på andel av formuen hvis virksomheten skulle bli oppløst⁵⁷. For selskaper som ikke skal ha ”erverv til formål” skal vedtektene inneholde ”bestemmelser om anvendelse av overskudd og av formuen ved oppløsning”⁵⁸. Følgelig vil en unnlatt vedtektsendring tale i retning av at virksomheten har ”erverv til formål”, jf. bl.a. Rt. 2003 s. 861 *NKS II*.

⁵² I angloamerikansk rett er det vanlig med ett uttrykkelig forbud mot utdeling av utbytte som et vilkår for skattefritak.

⁵³ Norsk Lovkommentar – Sktl. § 2-32 første ledd, fotnote 100.

⁵⁴ Gjems- Onstad, Ole ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) s. 322

⁵⁵ En slik utdeling ville i alle tilfeller være skattepliktig for mottaker som kapitalinntekt jf. sktl. § 5-1.

⁵⁶ Gjems- Onstad, Ole ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) s. 322

⁵⁷ K. Arntzen, notat: ”Skattefrie institusjoner” 3. September 1988 pkt. 1.5.3

Motsatt så vil det forhold at virksomhetens midler ved oppløsning skal gå til og videre fremme det ikke-erhvervsmessige formål, tale for at virksomheten ikke har ”ervert til formål”. Et eksempel er hvis virksomhetens midler skal overføres til en annen virksomhet som arbeider for tilsvarende ikke-ervertsmessige formål.

Dette ble bl.a. vektlagt i Rt. 1955 s. 175 *Veritas I* hvor eventuelle midler ved oppløsning skulle ”anvendes slik at det formål Veritas har søkt å tjene, best mulig tilgodeses”. Det samme var tilfellet i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II* hvor det av vedtektene fremgikk at eventuelle midler ved oppløsning skulle gå til å fremme ”... det samme formål som den ifølge formålsparagrafen skal tjene”. I Rt. 1985 s. 917 *NKS I*⁵⁹ talte det også mot ”ervert til formål” at stiftelsens midler ved oppløsning skulle bli overført til et fond som bl.a. skulle yte stipender til utdanningsformål.

At vedtektene til en virksomhet åpner for utdeling av utbytte er følgelig et tungtveiende argument i retning av at virksomheten har ”ervert til formål”. Hvis midlene derimot skal gå til og videre fremme det ikke-ervertsmessige formål, taler dette for at virksomheten ”ikke har ervert til formål”.

⁵⁸ asl./asal. § 2-2 annet ledd

⁵⁹ s. 922

C. Den faktiske virksomhet

I det følgende behandles de ulike vurderingsmomenter av betydning når man skal vurdere hva som utgjør den faktiske virksomhet til selskapet eller innretningen.

(1) Art av virksomhet

Skattelovens § 2-32 første ledd stiller ingen krav til art av virksomhet. Det er derfor ingen begrensning på hvilken type virksomhet som blir drevet så lenge vilkåret om ”ikke erverv til formål” er oppfylt. Art av virksomhet kan imidlertid få betydning ved den konkrete vurdering.

Høyesterett uttalte i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II* at ”nettopp den virksomhet institusjonen driver, vil være et sentralt moment i vurderingen av om den har ”erverv til formål”⁶⁰. Hvor stor vekt, samt om enkelte typer virksomhet i seg selv vil tale for at virksomheten har ”erverv til formål” sier dommen imidlertid ingenting om.

Som et utgangspunkt kunne det vært nærliggende å legge til grunn at hvis et selskap eller en innretning driver virksomhet av samme art som ett vanlig kommersielt foretak, så vil dette tale i retning av at virksomheten har ”erverv til formål”.

Et slikt synspunkt kommer også til uttrykk i Lignings-ABC⁶¹ hvor det fremgår at: ”Driver institusjonen virksomhet av samme art... som privateide bedrifter... vil dette trekke i retning av at institusjonen har erverv til formål”.

Slike forhold har imidlertid hatt lite betydning i praksis. Et eksempel er Rt. 1985 s. 917 *NKS I* hvor spørsmålet var om Norsk Korrespondanseskole var fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd. Denne virksomheten var profesjonelt drevet, bl.a. ved at den var svært omfattende og at den solgt et produkt til markedspris ved hjelp av moderne markedsføringsmetoder. At virksomheten var av samme art og ble drevet som et vanlig kommersielt foretak ble imidlertid ikke i seg selv tillagt noe betydning ved vurderingen.

⁶⁰ s. 710

⁶¹ Lignings- ABC 2007/2008 ”skattefrie institusjoner mv.” pkt. 2.2.8

Et annet eksempel som er Røde Kors sin drift av spilleautomater. Som følge av at Røde Kors er en ikke-erhvervsmessig virksomhet, var inntekt fra denne virksomheten ikke skattepliktig. Kommersielle spillentreprenører som drev samme type virksomhet var imidlertid helt klart skattepliktige for sine inntekter. Et tilsvarende eksempel er Frelsesarmeen sin drift av Fretex. Denne virksomheten, som i det vesentlige består av å videreselge bruktgjenstander er en skattefri virksomhet. Kommersielle bruktbutikker er imidlertid ikke fritatt fra beskatning til tross for at den driver samme virksomhet som Frelsesarmeen.

Når det ikke foreligger noen klare linjer mellom hvilken virksomhet som drives av ikke-erhvervsmessige virksomheter og kommersielle virksomheter, er det følgelig begrenset hvor mye veiledning art av virksomhet gir ved den konkrete vurdering.

Det må allikevel antas at art av virksomhet vil ha en viss betydning for vurderingen, særlig hvor vurderingen byr på tvil. Særlig også hvis andre forhold slik som at virksomheten drives i konkurranse med andre skattepliktige virksomheter, se pkt. 7 nedenfor, taler i retning av ”ervert til formål”.

(2) Overskudd og bruk av oppsparte midler

Spørsmålet er hvilken betydning overskudd i form av oppsparte midler har for den konkrete vurdering etter sktl. § 2-32 første ledd.

Dette ble særlig vurdert i Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*⁶².

I denne saken var det på det rene at Veritas over lengre tid gått med overskudd. Disse midlene var bl.a. anskaffet igjennom salærer og avgifter. Det meste av disse midlene var deretter blitt plassert i et såkalt "drifts- og reguleringsfond". Kommunen anførte at en slik oppsparing av midler i seg selv talte for at Veritas hadde "ervert til formål".

Høyesterett sa om dette at "det ideelle for institusjonen ville være om utgifter og inntekter balanserte så noenlunde til enhver tid." Den optimale løsning ville altså være at det ikke forekom noen oppsparing av midler i virksomheten. Men som Høyesterett påpeker ville et slikt krav vanskelig la seg gjennomføre, "særlig når det gjelder en institusjon som arbeider på et så konjunkturbestemt område som skipsfarten".

På denne bakgrunn uttalte Høyesterett at "Retten finner det rimelig at institusjonen sørger for et reguleringsfond til dekning av eventuelle underskudd. Det ville være meget lite heldig - næringspolitisk sett - om man i nedgangstider for skipsfarten skulle være nødt til å forhøye salærer og avgifter for å få budsjettet til å balansere". Høyesterett la derfor til grunn at de oppsparte midlene ikke hadde "annet formål enn å sikre nødvendig driftskreditt og dekke driftsunderskudd uten å måtte gå til forhøyelse av salær og avgifter i underskuddsperioder", og tok derfor "kun sikte på å tilgodese Veritas' formål...".

Høyesterett tar ikke stilling til hvor mye man eventuelt skulle kunne tillate av oppsparte midler i en virksomhet, uten at det vil tale i retning av "ervert til formål". Høyesterett tillot at Veritas opparbeidet deg midler for å sikre deg mot en eventuell nedgangstid i markedet. Dette må

⁶² s. 181

forstås slik at en opparbeidelse av midler utover det som ville være nødvendig for å oppnå dette formål, ville talt i retning av ”erwerb til formål”.

Spørsmålet om hva man kan tillate av oppsparte midler i en virksomhet, uten at det taler i retning av ”erwerb til formål” ble ytterligere presisert i Rt. 1985 s. 917 *NKS I*⁶³. Spørsmålet her var om oppspart egenkapital på omlag 32 millioner kroner talte i retning av at Norsk Korrespondanseskole hadde ”erwerb til formål”. Høyesterett fant det imidlertid ”ikke godtgjort at kapitaloppbygget og de etablerte reserver og avsetninger går ut over det som er nødvendig for å sikre en forsvarlig drift og kan derfor ikke tillegges denne avgjørende vekt ved vurderingen”.⁶⁴

Hva som er nødvendig oppsporing av midler for å sikre en ”forsvarlig drift” av virksomheten vil selvsagt variere stort. Begrepet ”forsvarlig drift” må tolkes slikt at det omfatter både midler til å sikre drift av selve virksomheten, samt midler til og videre fremme det aktuelle formål. Et eksempel på sistnevnte vil være studentsamskipnaden, som igjennom sitt arbeid for å skaffe studenter bolig, opparbeider seg midler som senere skal brukes i til nye boligprosjekter. Hva som er ”forsvarlig” oppsporing av midler vil følgelig i stor grad være avhengig av hva som er formålet til virksomheten.

Forutsetningen for at man overhodet tillater en oppsporing av midler er selvfølgelig at midlene faktisk brukes til det aktuelle formål. Som bl.a. Pekeberg⁶⁵ påpeker så vil en ”langvarig akkumulering av kapital... tyde på at formålet er erwerb”. Videre pekes det på at ”hensikten med ideell virksomhet er ikke å samle opp mest mulig kapital, men å bruke den til å realisere formålet.”

Følgelig vil det forhold at midler opparbeides i virksomheten, uten at det er foreligger en god begrunnelse for dette, tale i retning av at virksomheten har ”erwerb til formål”. Dette må særlig

⁶³ s. 922

⁶⁴ Til sammenligning har man Sverige hvor det stilles krav til at overskuddet brukes til det allmenntilgode formål innenfor visse tidsfrister, se Gjems-Onstad, Ole; *Bedriftsskatterett* (7 utg.) pkt. 14.3.5

⁶⁵ Pekeberg, Gjermund ”skattefrie institusjoner” *Utv.* 1998 s. 1424 pkt. 4.1.4

antas å være tilfellet hvis virksomheten over en periode på flere år har et overskudd ”som minst er på linje med det som ellers er vanlig i næringslivet”⁶⁶.

⁶⁶ Skattelovkommentaren 2003/04 – sktl. § 2-32 note 100

(3) Medlemmers interesser

Et tungveiende argument i retning av at virksomhet har ”ervert til formål” er at virksomheten utgjør ”et instrument for andre organisasjoner eller personers inntektserverv”⁶⁷. Dette innebærer at virksomhetens igjennom sin drift skaper økonomiske fordeler for andre.

Ved vurderingen av dette sondres det i praksis mellom virksomheter som tjener spesielle økonomiske interesser, og virksomheter som tjener generelle økonomiske interesser. Forskjellen ligger i at virksomhet som tjener spesielle økonomiske interesser tilfører medlemmene direkte økonomiske fordeler og anses derfor for å ha ”ervert til formål”.

Hvorvidt virksomheten tjente medlemmers spesielle økonomiske interesser ble bl.a. vurdert i Rt. 1955 s. 175 *Veritas I*. Her var det anført at Veritas i realiteten fungerte som en ”hjelporganisasjon for... spesielle næringsinteresser”⁶⁸. Grunnen til at dette ble anført var at Veritas sin medlemsmasse i all hovedsak bestod av spesielle næringsgrupper som alle hadde økonomiske interesser i Veritas sin drift. Høyesterett kom til at Veritas tidligere hadde, men ikke lengre fungerte som et redskap for å oppnå ”spesielle næringsinteresser” som følge av at den samfunnsmessige og allmennyttige virksomhet nå var blitt dominerende.

Utfallet ble motsatt i bl.a. Rt. 1927 s. 869 *Jessenløkken* hvor formålet til et eiendomsselskaps arbeid for å skaffe andelseiere bolig, ansett for å være ”privatøkonomisk” og følgelig ervervsmessig. I Rt. 1961 s. 361 *Export-Import* ble en sammenslutning dannet å ivareta medlemmenes felles interesser ansett for å utgjøre ”en effektiv rasjonalisering av medlemmenes ervervsvirksomhet”. I Rt. 1982 s. 491 *Isberg* hvor et holdingselskap hvor det vesentligste formål var og ”sikre næringsvirksomheten for dette selskapet på beste måte”⁶⁹.

⁶⁷ Norsk Lovkommentar – sktl. § 2-32 første ledd, fotnote nr. 100

⁶⁸ s. 181

⁶⁹ s. 496

Virksomheter som ivaretar konkrete funksjoner i en næringsvirksomhet regnes også for å tjene spesielle økonomiske interesser for sine medlemmer. Som eksempler nevner Lignings-ABC⁷⁰ bl.a. innkjøps og salgslag, samt service kontorer.

På den andre siden regnes virksomhet som tjener generelle økonomiske interesser for og ikke ha ”ervert til formål” og følgelig fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd. Eksempler på denne type virksomheter er fagforeninger, arbeidsgiverorganisasjoner og næringsorganisasjoner.

Ved vurderingen av om en virksomhet har ”ervert til formål” må man følgelig også vurdere om medlemmer oppnår konkrete økonomiske fordeler igjennom dens drift. Hvis dette er tilfelle så er skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd utelukket.

⁷⁰ Lignings-ABC ”skattefrie institusjoner m. v” pkt.2.2.3

(4) Organisasjonsform

Skattelovens. § 2-32 første ledd omfatter i utgangspunktet alle juridiske personer som utgjør eget skattesubjekt, se pkt. 3.1 ovenfor. Følgelig vil et aksjeselskap på lik linje som en stiftelse eller forening kunne oppnå skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd. Spørsmålet som da oppstår er om organisasjonsform er helt uten betydning for den konkrete vurderingen etter sktl. §2-32 første ledd.

Særlig fordi aksjeselskapsformen er en vanlig organisasjonsform for virksomhet av økonomisk karakter har det blitt gitt uttrykk for at bruk av denne organisasjonsformen, i deg selv taler for at virksomheten har ”ervert til formål”.

Pekeberg⁷¹ presiserer at også selskapsformen er omfattet av sktl. § 2-32 første ledd, men sier at ”hvis man velger en form som normalt brukes for å drive økonomisk virksomhet, f. eks. AS eller lignende vil dette være et moment i retning av skatteplikt”.

Også Gjems-Onstad gir uttrykk for lignende synspunkter når det sies at ”Velger man en organisasjonsform som typisk benyttes for økonomisk virksomhet (les: aksjeselskap), kan dette ha betydning for totalbedømmelsen av hvorvidt institusjonen har ervert til formål”.

På den andre siden fremgikk det av en uttalelse fra Finansdepartementet⁷²: ”At virksomheten er organisert i et aksjeselskap, som er en vanlig selskapsform ved utøvelse av næringsvirksomhet, er uten selvstendig betydning for bedømmelsen”.

Som begrunnelse for sitt standpunkt viser Gjems-Onstad til en uttalelse i Rt. 1985 s. 917 *NKS I* hvor Høyesterett sier at ”Ved den helhetsvurdering 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 av Norsk Korrespondanseskole og aksjonærene i dette”⁷³.

⁷¹ Pekeberg, Gjermund ”skattefrie institusjoner” Utv. 1998 s. 1424.

⁷² Utv. 1997 s. 1284

⁷³ s. 922

Denne uttalelsen kan imidlertid ikke forstås slik at aksjeselskapsformen i seg selv taler i retning av ”erverv til formål”. Det Høyesterett her la vekt på var at driften av Norsk Korrespondanseskole nå skjedde fullstendig uavhengig av dets tidligere eier, som var ett skattepliktig aksjeselskap. Norsk Korrespondanseskole fungerte m.a.o. ikke for å tjene interessene til dens tidligere eier. Det var følgelig den manglende tilknytning til dens tidligere skattepliktige eier Høyesterett la vekt på, ikke aksjeselskapsformen i seg selv.

At organisasjonsformen i seg selv ikke er avgjørende illustreres ytterligere ved Rt. 2003 s.861 *NKS II*. Her uttaler Høyesterett 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.

Grunnen til at aksjeselskapsformen ikke var ”uten betydning ved helhetsvurderingen” var at det for aksjeselskap stilles særlige krav til vedtektsendring i aksjeloven. At slik vedtektsendring ikke var gjennomført innebar at vedtektene fortsatt åpnet for utbytte, noe som i alle tilfeller er et tungtveiende argument i retning av ”erverv til formål”⁷⁴. Det var altså det forhold at vedtektene ikke hadde blitt endret som ble tillagt vekt av Høyesterett, ikke aksjeselskapsformen i seg selv.

På bakgrunn av uttalelsen til finansdepartementet, at loven omfatter aksjeselskap, og at man forøvrig legger opp til en konkret vurdering, kan man ikke legge til grunn at aksjeselskapsformen i seg selv er en indikasjon på at virksomheten har ”erverv til formål”. Dette til tross for at aksjeselskapsformen er en vanlig organisasjonsform for virksomhet av økonomisk karakter.

⁷⁴Se pkt. 3.3.2. B (3) for mer om dette.

(5) Eierskap

Spørsmålet er om hvem som eier virksomheten har betydning for vurderingen av om virksomheten har ”erverv til formål”. Spørsmålet er særlig aktuelt i forholdet mellom mor og datterselskap.

Dette ble vurdert i Rt. 2003 s. 999 *NKS II*. Her hadde Merkantilt Institutt AS, som var en skattepliktig virksomhet, blitt kjøpt opp av stiftelsen NKS Ernst G. Mortensen som var en skattefri institusjon jf. Rt. 1985 s. 917 *NKS*⁷⁵*I*.

Problemstillingen som da oppstod var om det at Merkantilt Institutt AS nå var eid av en skattefri institusjon, innebar at også denne var å anse som skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd.

Høyesterett sa om dette at ”Dette spørsmålet må besvares benektende. Aksjeselskap er selvstendige retts- og skattesubjekter. Et selskaps skatterettslige stilling kan ikke avhenge av hvem som til enhver tid eier aksjene i selskapet, eller av den virksomheten eieren for øvrig driver. At NKS Ernst G. Mortensens Stiftelse har et ikke ervervsmessig formål, kan dermed ikke i seg selv tillegges vekt ved vurderingen av datterdatteren Merkantilt Institutt AS”⁷⁶. At den skattefrie NKS stiftelsen var eier innebar følgelig ikke at datterselskapet Merkantilt Institutt AS automatisk var å betrakte som skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd.

Videre uttalte Høyesterett at dette kunne ”forholde seg annerledes hvis et eierskifte også manifesterer seg i forhold til kriterier som er av betydning for den skatterettslige bedømmelse, noe som ikke er tilfellet i vår sak”. Hva som ligger i dette utdypes ikke nærmere. Uttalelsen må allikevel forstås slik at det avgjørende for vurderingen ikke er eierskapet i seg selv, men om eierskapet har gitt seg utslag i virksomheten ved at forhold man ellers ville lagt vekt på ved vurderingen er tilstede. Begrepet ”kriterier... av betydning for den skatterettslige

⁷⁵ Oppkjøpet skjedde ved at NKS stiftelsen kjøpte alle aksjene i holdingselskapet Merkantilt institutt Norge AS som var eier av alle aksjene i Merkantilt Institutt AS.

⁷⁶ pkt. 30

bedømmelse” er følgelig en henvisning til hva man ellers legger vekt på ved vurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd.

Avgjørende blir da en selvstendig vurdering av datterselskapets skattemessige stilling, uavhengig av virksomheten i morselskapet, hvor man vektlegger de momenter man ellers ville lagt vekt på ved vurdering etter sktl. § 2-32 første ledd.⁷⁷

Ett av de forhold Høyesterett la vekt på var at Merkantilt Institutt AS ikke hadde foretatt noen vedtektsendring, bl.a. ved å innta bestemmelser om anvendelse av overskudd. Dette talte i retning av Merkantilt Institutt AS hadde ”ervert til formål” og utgjorde følgelig ett av kriteriene ”av betydning for den skatterettslige bedømmelse”.

Forholdet i denne saken var at morselskapet var en skattefri institusjon. Når Høyesterett legger til grunn en at den ” skatterettslige stilling ikke kan avhenge av hvem som til enhver tid er eier av aksjene i selskapet” må det antas at løsningen ville blitt den samme hvis forholdet var slik at det var morselskapet som var en skattepliktig virksomhet, og spørsmålet var om dette hadde innvirkning på vurderingen av om datterselskapet var fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd.

At Høyesterett legger opp til en selvstendig vurdering, fremfor at morselskapets status som skattefri institusjon automatisk skal smitte over på datterselskapet samsvarer også med det grunnleggende subjektivitetsprinsipp i skatteretten.

⁷⁷ Hvis man legger til grunn Høyesteretts standpunkt i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*, se pkt. 3.2.2. (1), innebærer det at ved vurdering av om morselskapet er fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd, tar man i betraktning virksomhet i datterselskaper, mens ved vurdering av om et datterselskap har ”ervert til formål” tar man ikke i betraktning virksomheten i morselskapet. En mulig forklaring på dette er at morselskapet eier datterselskapet og ikke motsatt jf. Zimmer, Fredrik, UTV- 2003-999 s. 291.

(6) Finansiering⁷⁸

Hvordan et selskap eller en innretning finansierer sin virksomhet kan også gi veiledning ved vurderingen etter sktl. § 2.-32 første ledd. Bakgrunnen for dette er at en virksomhet som ikke har ”ervert til formål” i stor utstrekning vil basere seg på andre former for inntekt enn virksomheter med ”ervert til formål”.

Det første spørsmålet som oppstår er om det forhold at virksomheten blir drevet mot vederlag, i seg selv taler i retning av at virksomheten har ”ervert til formål”.

Dette ble uttrykkelig vurdert i Rt. 1985 s. 917 *NKS I* hvor spørsmålet var om Norsk Korrespondanseskole var skattepliktig for sin brevskevirkosomhet. På bakgrunn av at de tidligere retter ved sin vurdering hadde lagt særlig stor vekt på at virksomheten ble drevet mot vederlag, uttalte Høyesterett at ”Det loven spør etter, er om stiftelsen har ervert til formål. Den økonomiske virksomhet som skjer innenfor rammen av et ikke ervertsmessig formål, skal være fritatt for formues- og inntektsskatt⁷⁹. At virksomheten ble drevet mot vederlag var følgelig ikke i seg selv et argument i retning av skatteplikt. At virksomheten ble drevet mot vederlag ble heller ikke vektlagt i Rt. 1955 s. 175 *Veritas I* hvor Veritas i stor utstrekning baserte sin virksomhet på salærer og avgifter.

Typiske eksempler på hvordan en ikke-ervertsmessig virksomhet finansierer sin drift er medlemskontingenter, offentlige tilskudd, gaver, innsamlinger og donasjoner, samt inntekter fra arrangementer som virksomheten organiserer. At en virksomhet i stor grad finansierer sin virksomhet med slike midler vil følgelig i seg selv tale for at virksomheten ”ikke har ervert til formål”.

At virksomheten mottar offentlige tilskudd ble særlig vektlagt i Rt. 1985 s. 917 *NKS I*. Det forhold at Norsk Korrespondanseskole mottok betydelige offentlige tilskudd på bakgrunn av at

⁷⁸ Virksomheter som er skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd vil i stor utstrekning finansiere sin virksomhet igjennom ”økonomisk virksomhet” jf. sktl. § 2-32 annet ledd, se pkt. 3.2.2 (1) for mer om dette.

⁷⁹ s. 920

de fylte et behov ”som det offentlige ellers måtte tatt seg av”, var et klart argument i retning av at virksomheten ikke hadde ”erwerb til formål”.

Det offentlige gir imidlertid ikke utelukkende støtte til ikke-ervervmessige virksomheter. Også alminnelig industri mottar offentlig støtte. Av denne grunn taler derfor ikke offentlig støtte ubetinget i retning av at virksomheten ikke har ”erwerb til formål”. Dette gir også Lignings-ABC uttrykk for hvor det uttales at ”finansiering ved offentlige tilskudd kan trekke i begge retninger. En må i disse tilfellene vurdere formålet med tilskuddet konkret”⁸⁰.

⁸⁰ Lignings-ABC 2007/2008 ”skattefrie institusjoner mv.” pkt. 2.2.1

(7) Drives virksomheten i konkurranse med andre skattepliktige virksomheter?

I praksis er den omstendighet at selskapet eller innretningen drives i konkurranse med andre skattepliktige virksomheter ansett som et moment som taler i retning av skatteplikt.

Bakgrunnen for dette er at skattefritak for en virksomhet i konkurranse med annen virksomhet som ikke er fritatt fra beskatning vil virke klart konkurransevridende.

Hensynet til å forhindre konkurransevridning ble bl.a. vektlagt i Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*⁸¹ hvor det talte mot skattefrihet at Veritas drev sin virksomhet i konkurranse med andre selskaper.

Det samme ble vektlagt i en uttalelse fra Finansdepartementet⁸² som gjaldt spørsmålet om et tomteselskap heleid av kommunen var fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd. Departementet konkluderte med at selskapet ikke kunne anses som en skattefri institusjon og la bl.a. vekt på at tomteselskapet drev virksomhet ” av samme art som vil kunne drives av privateide selskaper og i konkurranse med disse. Skattefritak ville dermed regelmessig innebære en konkurransevridning i forhold til disse”.

At skattefritaket ville få konkurransevridende sidevirkninger er følgelig noe man må legge vekt på ved vurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd.⁸³

⁸¹ s. 712

⁸² Utv. 1997 s. 1284

3.4 Virksomheter med flere ”formål”

Spørsmålet er hvordan man forholder seg til virksomheter som har flere ”formål”, hvorav ett eller flere av disse er ervervsmessige.⁸⁴

Dette spørsmålet tok Høyesterett stilling til i Rt. 1982 s. 492 *Isenberg*. Faktum i denne saken var at direktøren for to bilselskaper hadde overdratt sine aksjeposter i disse selskapene til et fond. Fondet skulle etter vedtektene arbeide for å hjelpe syke, handikappede og lidende mennesker. Vedtektene gav imidlertid også uttrykk for at fondets formål var å holde aksjeposter samlet i selskapet.

Etter en konkret vurdering uttalte Høyesterett at ”fondet må... sies å tjene flere formål, men det vesentligste formål har vært å holde aksjene i Isbergs AS samlet og sikre næringsvirksomheten for dette selskapet på best måte. Fondet går da ikke inn under skatteloven § 26 i eller k [§ 2-32 første ledd].” Avgjørende var altså at det ikke-ervervsmessige ideelle formål, som var å yte hjelp til syke, handikappede og lidende personer, ikke utgjorde ”det vesentligste formål” med virksomheten.

Uttrykket ”det vesentligste formål” gir en henvisning på en konkret og skjønnsmessig vurdering. I dette tilfellet la Høyesterett særlig vekt på at styret i det nyopprettede fondet var besatt av de samme personer som i de tidligere bilselskapene, samt at det hadde forekommet svært begrensede utbetalinger til det påståtte ideelle formål til virksomheten.

Avgjørende for om en virksomhet med flere formål er fritatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-32 første ledd, er følgelig om det ikke-ervervsmessige formål er det vesentligste formål med virksomheten.

⁸³ Dette hensynet ivaretas også i stor grad igjennom bestemmelsen om skatteplikt for ”økonomisk virksomhet” i sktl. § 2-32 første ledd, se pkt. 3.2.2.(1) for mer om denne bestemmelsen.

⁸⁴ Dette spørsmålet må ikke blandes med ”hovedformålsbetraktningen” som blir foretatt når en virksomhet som ikke har ”ervert til formål”, også driver ”økonomisk virksomhet” jf. sktl. § 2-32 annet ledd, se pkt. 3.2.3. At man i disse tilfellene vurderer hva som er ”hovedformålet” til virksomheten er derfor noe misvisende når man i realiteten vurderer hva som utgjør ”hovedvirksomheten”, se note til pkt. 3.2.3. for mer om dette. Problemstillingen her er hvordan man forholder seg til en virksomhet som ivaretar flere konkurrerende formål.

3.5 Virksomhetens ”formål” kan endre seg over tid⁸⁵

Hvis man etter vurderingen kommer til at virksomheten ”ikke har erverv til formål” jf. sktl. § 2-32 første ledd, foreligger det ikke skatteplikt. Dette standpunkt vil imidlertid kunne endre seg over tid.

Dette vil være tilfellet hvor driften endres på en slik måte at hovedvirksomheten ikke lengre kan anses å være ikke-erhvervsmessig. Et eksempel på dette er Veritas dommene⁸⁶. I den første av disse konkluderte Høyesterett med at Veritas ikke hadde ”erverv til formål”. I den andre dommen kom Høyesterett til at driften hadde endret seg så betraktelig at man ikke lengre kunne anse Veritas som en ikke-erhvervsmessig virksomhet.

Avhengig av den konkrete drift vil derfor en virksomhet kunne faller inn og ut av skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd.

At endret drift kan føre til skatteplikt på ett senere tidspunkt er noe ligningsmyndighetene ofte gjør oppmerksom på i sine vedtak. Videre så vil også virksomheten selv vil være plikt til å informere om endringer som kan påvirke utfallet av vurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd.

⁸⁵ Tilsvarende spørsmål oppstår i forbindelse med det klassiske virksomhetsbegrep i sktl. § 5-1 hvor en fritidsaktivitet over tid kan utvikle seg til å bli ”virksomhet”. Til illustrasjon, se bl.a. Rt. 1985 s.319 *Ringnes* og Rt. 1952 s. 150 *Brækstad*

4. Litteraturliste

Arthur J. Bruvik, Sven Rune Greni, Jan Syversen, Magnus Aarbakke - Skattelovkommentaren 2003/04

Norsk Lovkommentar - skatteloven § 2-32

Lignings-ABC 2007/2008 ”skattefrie institusjoner mv.”

Gjems- Onstad, Ole ”Bedriftsskatterett” (7 utg.) Gyldendal, Oslo 2008

Gjems- Onstad, Ole ”Skattefrie institusjoner – etter skatteloven § 26 k”, artikkel med utgangspunkt i prøveforelesning for den juridiske licentiatgrad, UiO Oslo 28. februar 1980.

Zimmer, Fredrik ”Lærebok i skatterett” (5.utg.) Oslo 2005

Michelet, Christian Fredrik ”Skattefrie sammenslutninger” Universitetsforlaget, 1981

Pekeberg, Gjermund ”skattefrie institusjoner” Utv. 1998 s. 1424.

K. Arntzen, Notat: ”Skattefrie institusjoner” 3. September 1988

⁸⁶ Rt. 1955 s. 175 *Veritas I* og Rt. 1991 s. 705 *Veritas II*

5. Domsregister

Rt. 1927 s. 860 (Jessenløyken)

Rt. 1955 s. 175 (Veritas I)

Rt. 1982 s. 491 (Isberg)

Rt. 1985 s. 917 (NKS I)

Rt. 1991 s. 705 (Veritas II)

Rt. 1997 s. 1602 (Bodø Glimt)

Rt. 2003 s. 861 (NKS II)