

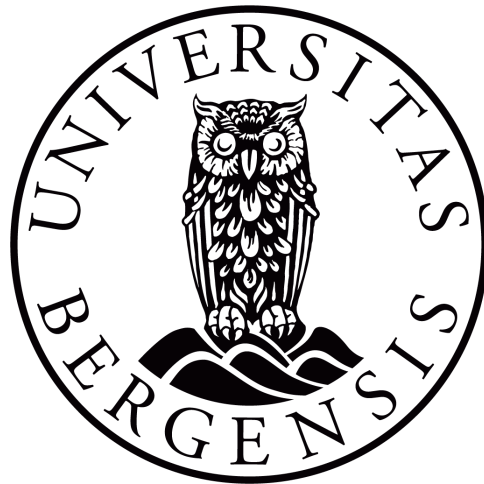
Universitetet i Bergen

Våren 2023

## **Begrensning av skattepliktig inntekt og formue for ideelle organisasjoner**

Kandidatnummer: 265

Antall ord: 11213



JUS399

Det juridiske fakultet

# Innholdsfortegnelse

<b>1 Innledning</b>	<b>2</b>
1.1 Problemstilling og avgrensning:	3
1.2 Terminologi	4
<b>2 Et overblikk over sktl. §2-32</b>	<b>5</b>
2.1 Bakgrunn	5
2.1.1 Formål og hensyn	6
2.2 Historisk anvendelsesområde	8
2.2.1 Om subjektene	8
2.2.1.1 Mild stiftelse	8
2.2.1.2 Kirkesamfunn	9
2.2.1.3 Historisk relevans for milde stiftelser, kirkesamfunn, menighet	10
2.2.1.5 Innretninger	10
2.3 Hva fritaket for skatteplikten gjelder	11
<b>3 Paragrafens første ledd</b>	<b>12</b>
3.1 Organisasjonens formål	12
3.1.1 Vurderingen for å avgjøre organisasjonens formål	12
3.1.2 Hovedformålet ved flere formål	13
3.1.3 Organisasjonens vedtektsbestemte formål	14
3.1.4 Organisasjonens oppbygning	16
3.1.5 Organisasjonens virksomhet	17
3.1.6 Spesielt om vilkårenes innhold	17
3.2 Motsetningsforholdet mellom allmennyttig formål og ikke-ervervsmessig formål	18
3.3 Ervervsmessige formål	18
3.3.1 Historisk bakgrunn	18
3.3.2 Betydningen av overskudd	20
3.4 Ervervsmessige aktiviteter	22
3.5 Vurdering av eierskap og spesielt om NKS II	24
3.6 Konkurransesvridning	25
<b>4 Paragrafens andre ledd:</b>	<b>26</b>
4.1 Sammenheng mellom første og annet ledd	26
4.2 Historisk bakgrunn:	26
4.3 Hensyn	27
4.4 Utdypning om “økonomisk virksomhet”	28
4.4.1 Definisjon av “økonomisk virksomhet”	28
4.4.2 Spesielt om virksomhetsbegrepet i sktl. § 2-32	29
4.4.3 Vurdering av vilkåret “økonomisk virksomhet”	30
4.4.4 Avgrensningen mellom ulike typer virksomhet	32
4.4.4.1 NKS I-dommen	32
4.4.4.2 Bodø-glimt (Rt. 1997 s. 1602)	33
<b>5 Konklusjon</b>	<b>34</b>
6 Litteraturliste	34

# 1 Innledning

Det norske systemet bygger i dag på et skatterettslig likhetsprinsipp der alle skattesubjekter skal beskattes likt forutsatt at deres økonomiske forhold er like. Dette prinsippet knesettes allikevel ikke like konsekvent for juridiske personer<sup>1</sup>, og for disse foreligger det flere unntak. En av disse er skattebegrensningen for visse juridiske personer etter skatteloven (heretter sktl.) § 2-32 - en paragraf som fritar organisasjoner uten erverv til formål<sup>2</sup> fra å betale inntekts- og formuesskatt.

Dagens bestemmelse følger av dagens skattelov fra 1999, men kjernen i bestemmelsen strekker seg helt tilbake til 1882<sup>3</sup>. Likevel er den svært gjeldende for norsk næringsliv også i nyere tid. I 2018 var det nesten 90 000 årsverk blant frivillige og ideelle organisasjoner i Norge<sup>4</sup>, og de har dermed en viktig posisjon i det norske markedet. Et stort antall av disse er eller kunne vært fritatt for skatt etter § 2-32. Flere av organisasjonene vil riktignok slippe å betale skatt i praksis da skattemyndigheten ikke har ressurser til å undersøke organisasjonenes skattemessige stilling. En god del av organisasjonene er små, og ikke regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2. Det er dermed lite hensiktsmessig for skattemyndighetene å prioritere ressursene på vurderinger av slike sammenlignet med regnskapspliktige organisasjoner med høyere økonomisk aktivitet (dette gjelder spesielt om de mindre organisasjonene er foreninger eller stiftelser da slike organisasjoner oftere enn selskaper er skattefrie). Det er dermed for større organisasjoner at vurderinger etter § 2-32 som oftest gjør seg gjeldende.

I utgangspunktet vil ideelle organisasjoner sjelden gå med overskudd, noe som betyr at de normalt ikke må betale inntektsskatt uansett. I slike tilfeller blir spørsmålet om skattebegrensning etter sktl. § 2-32 sjelden tatt opp, såfremt spørsmålet ikke gjelder formuesskatten. Normalt er det først når organisasjonen har overskudd at spørsmålet vurderes, og som jeg kommer tilbake til, er det fortsatt mulig å fritas for skatt etter § 2-32 selv om man går med overskudd.

---

<sup>1</sup> Onstad, 11. utgave; Norsk bedriftsskatterett s. 379

<sup>2</sup> Organisasjoner uten erverv til formål etter skatteloven § 2-32 første ledd vil heretter bli kalt "ideelle organisasjoner".

<sup>3</sup> [https://www.nb.no/maken/item/URN:NBN:no-nb\\_digibok\\_2017112348056/open](https://www.nb.no/maken/item/URN:NBN:no-nb_digibok_2017112348056/open) § 25.

<sup>4</sup>

<https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/nasjonalregnskap/statistikk/satellittregnskap-for-ideelle-og-frivillige-organisasjoner>

## 1.1 Problemstilling og avgrensning:

Masteravhandlingen tar for seg skatteloven § 2-32; den relevante lovteksten som skal vurderes lyder:

*“Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål<sup>5</sup>, er fritatt for formues- og inntektsskatt.*

*Driver institusjonen eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet [...] vil formue i inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmenntilnyttende institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.”<sup>6</sup>*

Avhandlingen tar sikte på å gjøre rede for paragrafens bruk i praksis, derav rettsutviklingen tilknyttet bestemmelsen såfremt dette er relevant for dagens forståelse av bestemmelsen. Fokuset kommer til å være første ledds vilkår om “erverv til formål” og andre ledds vilkår om “økonomisk virksomhet” da disse - i denne vurderingen - er de viktigste vilkårene for organisasjonens skatterettslige stilling. At bestemmelsen er uklar, er ingen hemmelighet<sup>7</sup>, og det vil derfor vies en god del plass til bestemmelsens historiske bakgrunn, samt terminologi i et forsøk på å tydeliggjøre hvordan bestemmelsen burde anvendes i praksis.

Med hensyn til avgrensningen vil ikke oppgaven gå inn på tredje til femte ledd eller vurdere bestemmelsen om utleie av fast eiendom i andre ledd.

---

<sup>5</sup> Denne og all fremtidig kursivering er min egen med mindre annet fremgår eksplisitt.

<sup>6</sup> Sktl. § 2-32 første og annet ledd. Som det fremgår av avgrensningen vil verken utleie av bolig eller tredje til femte avsnitt vurderes.

<sup>7</sup> <https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2004/3/artikkel/zimmer> nr. 5 (kommentar til NKS II-dommen).

## 1.2 Terminologi

I følgende avsnitt diskuterer jeg definisjoner og innhold i ordbruk for å tydeliggjøre ords betydning i masteravhandlingen. Det poengteres når det juridiske innholdet av et ord er brukt på bekostning av det språklige innholdet i alminnelig tale. Der tvil kan oppstå, presiseres det hva innholdet er i kontekst av masteravhandlingen. Det er viktig at leser forstå hva som søkes uttrykt ved ordene jeg bruker. Jeg har dermed forsøkt å være konsekvent i ordbruken slik at de samme ordene - så langt det lar seg gjøre - har det samme innholdet.

*Virksomhet* er et sentralt begrep i selskaps- og skattelovgivningen med et ganske klart innhold. Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og varighet, aktiviteten må være utøvet for skattyters regning, og risiko, og aktiviteten må ha økonomisk karakter - at den objektivt sett er egnet til å gå med overskudd.<sup>8</sup> En rekke avhandlinger har blitt skrevet om dens innhold og avgrensning. Som jeg kommer tilbake til så bruker § 2-32 annet ledd begrepet “økonomisk virksomhet” om aktivitet som likevel skal beskattes selv om organisasjonen er kjent skattefri etter første ledd. Dette betyr at all økonomisk aktivitet etter første ledd ikke skal forstås som virksomhet til tross for at de skatterettslige virksomhetsbegrepet er klart oppfylt. Når oppgaven bruker begrepet “virksomhet”, er det dermed innholdet etter § 5-1 jeg sikter til.

Språklig sett har en utfordring vært å forholde seg til et begrep som gjelder alle aktører som omfattes av sktl. § 2-32 uten at begrepet fremstår unødvendig vidt. Alternativt til “ideelle” kunne “allmenntilgitt” eller “samfunnsnyttig” vært brukt, men språklig sett henviser disse begrepene til arbeid som bistår allmennheten eller samfunnet forøvrig - et vilkår som ikke er nødvendig for å være omfattet av lovbestemmelsen. Rent språklig sett virker det heller ikke som det foreligger noe godt alternativ til “organisasjoner”. Skatte-ABC benytter begrepet “institusjoner” i sin vurdering av § 2-32, men rent språklig sett anser jeg dette for unødvendig vidt da begrepet også kan brukes om sosiale normer. I mange tilfeller vil det derfor ikke være betegnende å snakke om institusjoner i relasjon til sktl. § 2-32 da flere institusjoner aldri vil kunne være skatterettslige subjekt.

Når masteravhandlingens overskrift henviser til “ideelle organisasjoner”, er det ikke fordi dette er et innarbeidet skatterettslig juridisk begrep, men heller fordi det ikke er det. Begrep

---

<sup>8</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48

som tilsynelatende kan passe bedre, ord som “veldedig”, “sammenslutning”, og “innretning” lider alle av at de er innarbeidede skatterettslige begrep som i større eller mindre grad ikke samsvarer med den alminnelige oppfatningen av hva disse begrepene innebærer; som skatterettslige begrep passer ikke disse med det masteravhandlingen søker å omfatte. Det er dermed vanskelig å benytte seg av disse selv om de rent språklig sett passer problemstillingen bedre. Samtidig er heller ikke “organisasjoner” helt treffende, og utover i oppgaven vil jeg med “organisasjon” bare sikte til skattepliktige juridiske personer etter sktl. § 2-2 første ledd. Med “ideelle” menes organisasjoner som ikke har erverv til formål etter sktl. § 2-32.

## 2 Et overblikk over sktl. §2-32

For å belyse gjeldende rett tilknyttet sktl. § 2-32, undersøkes først bestemmelsens rettspolitiske begrunnelse. Bestemmelsen er et unntak fra skattelovens likhetsprinsipp, samt et unntak fra hovedregelen i § 2-2. At det kreves en rettspolitisk begrunnelse for at bestemmelsen i det hele tatt skal finne sted, er derfor klart. Her vil oppgaven ta for seg bestemmelsens historie - derav dens bakgrunn og bakenforliggende hensyn som ligger til grunn for bestemmelsen. Jeg ber leser merke seg at en historisk vurdering ikke vil være eksklusivt til dette delkapitlet.

### 2.1 Bakgrunn

Essensen i skattefritaksregelen i dagens § 2-32 kan man finne helt tilbake i skattelovene av 1882 § 25<sup>9</sup>. Hverken lovteksten, lovens forarbeider, fremtidige lovforarbeider, eller andre rettskilder informerer om bakgrunnen for bestemmelsen. En alternativ måte å se på bestemmelsens bakgrunn på, er gjennom historisk kontekst og samfunnsnyttige mål. Gjennom 1800-tallet bidro industrialiseringen til at organisasjoner kunne øke i omfang. Med økt styrke og størrelse fikk de større og større makt i samfunnsdebatten og over arbeidstakere<sup>10</sup>, og man så at organisasjonene dermed i større grad enn før kunne påvirke retningen samfunnet beveget seg i. Videre hadde staten i større grad begynt å erkjenne et ansvar for innbyggernes velferd. I denne initielle fasen, hadde staten verken organisering eller ressurser til å ivareta innbyggernes interesser i tilfredsstillende grad. Skattefriheten for ideelle organisasjoner kunne dermed bli ansett som et insentiv for å fremme samfunnsnyttig aktivitet.

---

<sup>9</sup> [https://www.nb.no/maken/item/URN:NBN:no-nb\\_digibok\\_2017112348056/open](https://www.nb.no/maken/item/URN:NBN:no-nb_digibok_2017112348056/open) s. 7

<sup>10</sup> evne til å få ting gjort.

### 2.1.1 Formål og hensyn

Den tidligere betemmelsen i sktl. av 1911 § 26 i og k, inneholdt to ulike vilkår for skattefritak for ulike skattesubjekter. Milde stiftelser og kirker var skattefrie i kraft av seg selv, og frem til 1930 gjaldt dette hele organisasjonens virksomhet. Etter endringen av 6. juni 1930 der bokstav k annet ledd også ble gjort gjeldende for bokstav i, ble imidlertid denne skatteplikten begrenset dersom organisasjonen drev økonomisk virksomhet.

Skattefritaket for andre juridiske skattepliktige personer forøvrig følger av bokstav k, der vilkåret om erverv til formål står sentralt. Det var ingen krav om at formålet måtte være godt eller velmenende for å oppnå skattefritak. Destruktive organisasjoner kan dermed også være skattefrie etter bestemmelsen. Når lovgiver likevel velger å inkludere i bestemmelsen eksempler på organisasjoner som ikke har erverv til formål, blir det klart at det er nettopp de samfunnsnyttige organisasjonene lovgiver ønsker å insentivere. Verken selskapsklubber, museer, eller vitenskapsklubber er organisasjoner som lovgiver anser som destruktive, og ved å bruke disse som eksempler, viser lovgiver et glimt av hva intensjonen med bestemmelsen har vært. For klarhetens skyld ønsker jeg å påpeke at sktl. § 2-32 ikke var ment å inneholde noen materielle endringer fra den gamle sktl. § 26 bokstav i og k.

Utover dette er det få spor av formålsbestemmelser. Det er intet mer som lyder av ordlyden, og forarbeidene belyser ikke temaet ytterligere. I Rt. 1955 s. 175 (Veritas I) gav Høyesterett likevel en uttalelse om at bestemmelsens “øyemed er å frita for skatteplikt humanitære, allmennyttige, og selskapelige institusjoner, hvor samfunnsnyttige, sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende”.

Det sentrale formålet med bestemmelsen virker dermed å være å insentivere organisasjoner som foretar seg samfunnsnyttig aktivitet som det offentlige - dersom den hadde hatt ressursene til det - hadde overtatt dersom ingen andre utførte jobben fordi den anser aktiviteten som ønskelig. Dette følger som nevnt av Veritas I-dommen, men også av NKS I-dommen der det uttales at NKS “fyller et behov som det offentlige ellers måtte tatt seg av”<sup>11</sup>

Når det kommer til hensynene bak en slik bestemmelse, så er det spesielt tre jeg ønsker å kommentere; hensynet om å insentivere ideell og frivillig aktivitet, hensynet om å motvirke

---

<sup>11</sup> jf. Rt. 1985 s. 917 (s. 922)

kommersialiseringen av slik aktivitet, og hensynet om å forhindre konkurransevridning blant slik aktivitet.

For hensynet til insentivering av slik aktivitet, virker det treffende å påpeke teorien som har blitt antydnet ved rettspraksis<sup>12</sup>; bestemmelsen i § 2-32 er en verneregul for allmennyttig virksomhet. Selv om bestemmelsen ikke stiller krav om organisasjonens allmennyttige karakter, synes det å være tilfellet at det er slike organisasjoner som man ved paragrafen har ønsket å fremme. Skattefritaket fungerer her (som ellers) som et insentiv for å starte slike organisasjoner da utgiftene vil være lavere enn alminnelige virksomheter.

Når man har insentivert ikke-erhvervsmessig aktivitet med skattefritak, oppstår spørsmålet hvordan man ivaretar denne aktiviteten hos aktørene. Personlig økonomiske interesser i et marked tilsier en generell tiltrekning mot å øke sine økonomiske gevinster. Dette vil også gjelde for aktører innenfor en ideell organisasjon. Sktl. § 2-32 andre ledd inneholder bestemmelsen om begrensningen i skattefritaket i første ledd, og hensynet her virker å være at de rent privatøkonomiske interessene bør forhindres slik at det ideelle formålet ikke tilsidesettes. Regelen om skatteplikt for “økonomisk virksomhet” kan bremse ideelle organisasjoners kommersialisering i frykt for å miste skattefritaket som følger av paragrafens bestemmelse. Her fungerer også Veritas II-dommen som et skjerpende moment der det ble klargjort at det ikke er tilstrekkelig å fortsatt drive med sin tidligere kjernevirksomhet for å oppnå skattefritak dersom det ervervsmessig formål ikke lenger er skjøvet i bakgrunnen.

Til slutt virker et fremtredende hensyn å være å forhindre konkurransevridende aktivitet. Annet ledd har i rettspraksis blitt tolket slik at økonomisk aktivitet som befinner seg innen samme marked som skattepliktige aktører, ofte må anses skattepliktig.

## 2.2 Historisk anvendelsesområde

Overordnet sett er sktl. § 2-32 en vernebestemmelse som avgjør at dersom organisasjonen er av en slik art at dersom den ikke har “ervert til formål”, så er den i utgangspunktet fritatt skatt på inntekt og formue. Følgende avsnitt undersøker bestemmelsens subjekter.

---

<sup>12</sup> Se. f.eks Norsk bedriftsskatterett 11. utgave (2021); Onstad, Folkvord, og Furuset: kap 14.3.3 s. 381



### 2.2.1 Om subjektene

Som introduksjonen har gitt uttrykk for, gjelder ikke sktl. § 2-32 for ethvert rettssubjekt. Det er for det første klart at subjektet må være et *skattesubjekt*; uten dette foreligger det ingen beskatning som sktl. § 2-32 kan begrense eller frita dem for. Hva som er et skattesubjekt følger av sktl. § 2-2 første ledd, mens de skattesubjektene som er omfattet av bestemmelsen følger av ordlyden i sktl. § 2-32. Her heter det at fritaket i første ledd kan gjelde for “[m]ild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning”.

Bestemmelsene om skattefritak stammer fra skattelovene av 1882, men de subjektene som rubriseres under sktl. § 2-32 første ledd i skatteloven av 1999, dukker opp i ulike bestemmelser med andre vilkår i de eldre lovene. I landsskatteloven fra 1911 er “kirke, kirkesamfunn, menighet, eller mild stiftelse” plassert i § 26 bokstav i, mens “selskap og innretninger” følger av bokstav k.

#### 2.2.1.1 Mild stiftelse

“Mild stiftelse” er et eldre begrep som stammer fra by og landsskattelovene fra 1882 §§ 17 og 25 bokstav g der den oppstår som en adekvat betingelse for fullstendig skattefritak i kraft av seg selv, bare med unntak av eiendom stiftelsen eventuelt måtte eie i fremmed kommune<sup>13</sup>. En alminnelig tolkning av begrepet tilsier at det er snakk om veldedige organisasjoner, men spørsmålet har også vært vurdert i Høyesterett. Begrepet “stiftelse” må i det minste tilsi at det stilles krav om at organisasjonen er registrert som sådan. I en dom fra 1933 ble det sentrale momentet for en mild stiftelse satt til at den burde være av en “velgjørende art”.<sup>14</sup> Videre ble i 1913 en stiftelse ikke ansett for en mild stiftelse da dens vedtekter bare tilkjente midler for en “avgrænset kreds av personer”, der denne kretsen var den henhørende slekten<sup>15</sup>. Språklig sett fremstår det som dommen avskjærer stiftelser med vilkår om hvem som kan motta goder fra å være ansett som en mild stiftelse med rett på skattefritak, men dette er neppe tilfellet. I nevnt dom var det nok den positive avgrensningen blant fysiske personer som Høyesterett vurderte da det er dette stiftelsen har foretatt seg.

---

<sup>13</sup> Et tillegg lagt til i 1891. Se: [https://www.nb.no/maken/item/URN:NBN:no-nb\\_digibok\\_2017112348056/open](https://www.nb.no/maken/item/URN:NBN:no-nb_digibok_2017112348056/open) s. 39

<sup>14</sup> Rt. 1933 s. 1287

<sup>15</sup> Rt. 1914 s. 25

Kanskje mest interessant er dommen fra 1926<sup>16</sup> der Høyesterett besluttet at den aktuelle foreningen ikke kunne anses som en mild stiftelse, men at den heller måtte vurderes som en innretning som ikke hadde erverv til formål. Denne sontringen var viktig ved domstidspunktet, men ikke i dag da også milde stiftelser må ha ikke-erverv som formål for å fritas for skatteplikt. Dommen oppstiller videre noen vurderinger for om en stiftelse burde anses som mild eller ikke; om stiftelsen først og fremst har til formål å drive veldedig - inntektsanvendelsen, og om overskuddet utelukkende eller i svært stor grad kommer fra bidrag - inntektsskapningen - selv om dette ikke følger direkte fra ordlyden.

Det kan nevnes at “mild stiftelse” fortsatt har sin relevans i andre ledd annet og tredje punktum. Her følger det at økonomisk virksomhet likevel er skattefritt såfremt omsetningen ikke overstiger 140 000 kroner for allmennyttige institusjoner og 70 000 kroner for andre organisasjoner. Det er antatt at denne bestemmelsen om “allmennyttige institusjoner” omfatter omtrent de samme vilkårene som kreves for å bli ansett som en “mild” stiftelse, uten at det er krav om at organisasjonen er en stiftelse. Det er ingen krav om at organisasjonen skal ha et godt formål for å ha et ikke-ervervsmessig formål etter første ledd, så vilkårene for å havne inn under annet ledd tredje punktum er noe strengere enn vurderingen etter første ledd.

#### 2.2.1.2 Kirkesamfunn

Et “kirkesamfunn” eller en “menighet” tilsier en organisasjon som har i sine vedtekter at organisasjonen er et samfunn av trosfeller som skal fremme medlemmenes religiøse overbevisning. Det er med andre ord ikke nødvendig med tilhørighet til den norske kirke.

#### 2.2.1.3 Historisk relevans for milde stiftelser, kirkesamfunn, menighet

Skattesubjektene over var som nevnt tilhørende § 26 bokstav i. Et av de sentrale vurderingsmomentene i dommen fra 1926 var om det var mest hensiktsmessig å plassere foreningen inn som “mild stiftelse” eller om en “innretning” som hadde erverv til formål, og denne forskjellen er ikke enkel å vurdere.<sup>17</sup> Forskjellen er viktig fordi en mild stiftelse fram til da var skattefri i kraft av å være en mild stiftelse. Det samme gjaldt kirkesamfunn og

---

<sup>16</sup> Rt. 1926 s. 216

<sup>17</sup> Ot. prp. nr. 44 (1928) s. 5

menigheter. Det var dermed ikke nødvendig å vurdere om disse hadde erverv til formål eller ei. Skattesubjektenes selvstendige betydning ble redusert ved endringen av 6. juni 1930 da sktl. § 26k fikk inn en bestemmelse i andre ledd om at også skattefritaket for milde stiftelser, kirkesamfunn og menigheter kunne begrenses dersom de drev økonomisk virksomhet<sup>18</sup>. Den største endringen kom imidlertid i 1999 med den nye skatteloven da alle disse ovennevnte skattesubjektene ble vurdert sammen med “selskaper og innretninger”. Det ble nå stilt krav om at ingen kunne ha erverv til formål for å bli skattefri etter bestemmelsen. Da “innretninger” også dekker “stiftelser”, jf. sktl. § 2-2 nr. 1 bokstav h, er spørsmålet om stiftelsen må anses som mild eller ikke blitt irrelevant. Man kan derfor spørre seg om bestemmelsen ikke er overflødig.

#### 2.2.1.4 Selskap

Med “selskap” følger det av sktl. §2-2 at selvstendige skattesubjekter er opplistet i nummer 1 bokstav a-h. Ansvarlige selskap og komandittselskap faller dermed utenfor. Selskap skiller seg fra stiftelser og foreninger ved at sistnevnte ikke har eiere utenfor en selv. To av de mest aktuelle selskapsformene er aksjeselskap og allmennaksjeselskap som henholdsvis reguleres av aksjeloven (asl.) og allmennaksjeloven (asal.), og disse *kan* kvalifisere til skattefritak etter sktl. § 2-32 selv om det er klart mest vanlig at selskapsformene har “erverv til formål”.

#### 2.2.1.5 Innretninger

Med “innretninger” siktes det først og fremst til juridiske personer som ikke er selskaper<sup>19</sup>, men det brukes som oftest om organisasjoner som stiftelser, og foreninger<sup>20</sup>. Som nevnt har ikke disse eiere utenfor seg selv. Foreninger har medlemmer, mens stiftelser er selveiende. Ordlyden er vid og favner vidt. Det er dermed en rekke organisasjoner som kan falle innenfor bestemmelsen.

Oppsummert kan det sies at kravet for fritak i skatteloven av 1911 etter bokstav i var at organisasjonen drev med allmenntilgitt og velgjørende arbeid, mens det i bokstav k kunne være en organisasjon som i større grad fremmet interessen til en selv og de rundt seg såfremt denne ikke hadde erverv til formål. Det første fritaket er fjernet i dagens skattelov uten at det er gitt noen begrunnelse for dette.

---

<sup>18</sup> <https://www.nb.no/items/547ccf3bdce53095501de9fdbf38bbf4> s. 30.

<sup>19</sup> Zimmer; Lærebok i skatterett, 9. utg. (2021) s. 134

<sup>20</sup> se bl. a sktl. § 2-2 nummer 1 bokstav h.

Opplystingen er heller ikke uttømmende da dette følger klart av rettspraksis<sup>21</sup>. Det er spesielt to grupper som klart ikke kan fritas for skatt etter sktl. § 2-32. For det første gjelder dette alle juridiske personer som ikke er skattepliktige. Denne bestemmelsen gjelder fritak fra ellers skattepliktige organisasjoner. Dersom organisasjonen ikke er skattepliktig, er det ingen skatt å fritta dem fra. Videre kan ikke private parter benytte seg av denne bestemmelsen. Dette begrunnes av noen teoretikere med at slike skatteprivilegier “ikke [hører] naturlig hjemme i en moderne velferdsstat<sup>22</sup>, men rettslig sett kan dette hjemles i Utv. III s. 614 ORD i en dom fra Nidaros Overrett der en parselleier forsøkte å utparsellere en del av eiendommen for så å få begrenset skatt på denne<sup>23</sup>.

### 2.3 Hva fritaket for skatteplikten gjelder

Skatten man kan fritas for er inntekts- og formuesskatt. Dette følger direkte av ordlyden.

For formuesskatten gjelder dette selskapets nettoformue. Allikevel er visse organisasjoner som aksjeselskap og allmennaksjeselskap fritatt for formuesskatt etter § 2-36 første ledd.

For inntektsskatten gjelder skatt på alminnelig inntekt, og ikke toppskatt da denne ikke bæres av juridiske personer. Skatten på alminnelig inntekt er en nettoskatt der man trekker fra gjeldsrenter og fradragmessige utgifter fra bruttoinntekten.<sup>24</sup>

## 3 Paragrafens første ledd

Bestemmelsens kjerne er som nevnt vilkåret om “ervert til formål” etter § 2-32 første ledd. Dersom man står ovenfor en skattepliktig juridisk person, er denne fri for inntekts- og formuesskatt dersom denne ikke har “ervert til formål”, og rent språklig fremstår ordlyden relativt klar. Spørsmålet kan likevel bli komplisert, og overordnet sett, kan det være hensiktsmessig å foreta en todelt vurdering; 1) hva organisasjonens overveiende formål er, og

---

<sup>21</sup> jf. Rt. 1955 s. 175 (Veritas I)

<sup>22</sup> Norsk bedriftsskatterett 11. utgave (2021); Onstad, Folkvord, og Furueth: kap 14.1.2 s. 378

<sup>23</sup>

<https://www.nb.no/items/6da71b5ddfdcf7a7ca5c367495c61936?page=617&searchText=%22ligningsutvalget%22%20%2226.%20oktober%201930%22> s. 614 nr. 1708.

<sup>24</sup> Dette reguleres av sktl. kap 5.

2) om formålet er ervervsmessig eller ikke. Disse vurderingene vil være det neste avhandlingen tar for seg.

### 3.1 Organisasjonens formål

I dette delkapittelet redegjøres det for hvordan vurderingen skal være for å finne frem til organisasjonens formål, derav hva som må vurderes dersom organisasjonen har flere formål, og hva den skattemessige konsekvensen er av dette.

#### **3.1.1 Vurderingen for å avgjøre organisasjonens formål**

Én måte å tolke bestemmelsen på, kunne tilsi at organisasjonen fritas for skatt bare for den delen av organisasjonen som ikke har erverv til formål, men det er ikke slik bestemmelsen skal forstås<sup>25</sup>. Konklusjonen etter vurderingen etter første ledd er at enten fritas organisasjonen i sin helhet for inntekts- og formuesskatt, eller så fritas den ikke i det hele tatt. Det er derfor særlig viktig å finne ut av hva organisasjonens overveiende formål er.

Utgangspunktet for gjeldende rett følger av Rt. 1995 s. 175 (Veritas I) der det ble uttalt en generell veiledning for hvordan man finner fram til organisasjonens vesentligste formål. Her må både “institusjonens formål, dens indre oppbygning, og den virksomhet” vurderes. Med institusjonens formål siktes det her til institusjonens selverklærte formål. Lignende retningslinje for vurderingen ble oppstilt 3 år senere i Lloyd-dommen (Rt. 1958 s. 1108) der vurderingen gjelder “oppbygning, formål, og virkemåte.” Også her siktes det med “formål” til institusjonens selverklærte formål. Også senere dommer som Veritas II og NKS I har benyttet seg av denne tredelingen, og den er dermed det klare utgangspunktet i vurderingen.

Disse vilkårene er likevel ikke sidestilt, noe som kommer til uttrykk hos Aarbakke<sup>26</sup>. Han utdyper at det med “formål”, siktes først og fremst til organisasjonens aktivitet. Det er videre vanskelig å innfortolke organisasjonens oppbygning inn i ordet aktivitet; organisasjonens oppbygning og selverklærte formål blir dermed skjøvet ut av vurderingen i større grad. Her må det påpekes at selv om det ikke fremstår slik eksplisitt, så har Høyesteretts vurdering gjort noe av det samme. Forskjellen er dermed ikke så stor som den umiddelbart synes. I Isberg-dommen ble som nevnt formålet skjøvet i andre rekke da fondets aktivitet ikke samspilte med formålet. Formålet er dermed begrenset til å være et tolkningsbidrag for

---

<sup>25</sup> jf. Rt. 1991 s. 705 (s. 710). Dette vil kommenteres nærmere under.

<sup>26</sup> Skatt på inntekt 4. utgave (1990); Aarbakke, Magnus: Kap 42.2.4 s. 397

organisasjonens egentlige formål, og det må vike dersom virksomheten tilsier noe annet. Dersom det dukker opp rettspraksis der det tyder på at det er enighet om at “oppbygning” også bare skal eksistere som et tolkningsbidrag, så er Høyesterettspraksis og Aarbakke samstemte, men slik rettspraksis foreligger foreløpig ikke. Dette vil i så fall bety at det er selskapets virksomhet som er det primære vurderingsmomentet for om organisasjonen har erverv til formål eller ei, og at organisasjonens oppbygning og selverklærte formål kan kun fungere som tolkningsbidrag. Spesielt sontringen mellom hva organisasjonens selv anser som sitt eget formål, og hva som faktisk sett er bedriftens virksomhet, er viktig. Onstad m.fl.<sup>27</sup> er tydelig på at dersom virksomheten avviker vesentlig fra organisasjonens vedtekter, så er det de reelle forhold som avgjør. Videre uttalte Høyesterett i “Lloyds”<sup>28</sup> at det ikke var av betydning at vedtektene ikke inneholdt et formål som samsvarte med virksomheten. Dette betyr imidlertid ikke at vedtektene er uten betydning, vedtektene kan gi en pekepinn på hvordan den reelle aktiviteten skal tolkes. Samtidig trumfer realiteten dersom avviket til det vedtektsbestemte formålet er stort.

### **3.1.2 Hovedformålet ved flere formål**

Etterhvert som organisasjoner øker i størrelse, er det nærliggende at den utvikler flere formål. Isåfall er det gjeldende rett<sup>29</sup> at det er organisasjonens hovedformål som avgjør om organisasjonen er skattepliktig etter første ledd eller ikke.

I Veritas II-dommen var et sentralt spørsmål om hvorvidt Veritas’ kjernevirksomhet hadde endret seg. I Veritas II var 43 prosent av virksomhetens omsetning tilknyttet det formålet som i Veritas I ble ansett ikke-erhvervsmessig. Dette var likevel ikke ansett tilstrekkelig til at denne virksomheten kunne sies å være “kjernevirksomheten”. Det virker dermed som det stilles krav om at en kjerneaktivitet må stå for en omsetning opp mot 50 prosent av organisasjonens totale omsetning. Her må det påpekes at omsetningen i Veritas II-dommen var noe lavere enn 43 prosent dersom man også vurderte datterselskaper, hvilket Høyesterett mente man skulle gjøre. Det er dermed hele konsernets virksomhet som skal vurderes under ett.

---

<sup>27</sup> Norsk bedriftsskatterett 11. utgave (2021); Onstad, Folkvord, og Furuseth: kap 14.3.3 s. 387

<sup>28</sup> Rt. 1958 s. 1108

<sup>29</sup> se bl.a Rt. 1985 s. 914

Samtidig uttales det i dommene Isberg og Veritas I at det mest vesentlige formål avgjør spørsmålet om ikke-erhvervsmessig virksomhet. Dette kan gi uttrykk for at omsetningen av den ikke-erhvervsmessige virksomheten kan være lavere enn 50 prosent av total omsetning så lenge andre aktiviteter fremstår små, sporadiske, og skjøvet i bakgrunnen fra den ikke-erhvervsmessige virksomheten.

Omsetningen bør vektas tungt i vurderingen, og økonomisk virksomhet som realiserer det ikke-erhvervsmessige formål må naturligvis telle som et ikke-erhvervsmessig formål. Hvis ikke, ville det ikke-erhvervsmessige formålet i mange tilfeller ikke fått noen særlig omsetning i det hele tatt. Veritas I-dommen anser økonomisk virksomhet som er ledd i realiseringen som noe som skal telle på den ikke-erhvervsmessige siden<sup>30</sup>.

Til slutt hevder Onstad<sup>31</sup> at et moment i vurderingen er hvorvidt den kommersielle og ideelle aktiviteten er integrert i hverandre, og at økt adskillelse betyr høyere terskel for skatteplikt. Begrunnelsen synes her å være at den ikke-erhvervsmessige aktiviteten må fremstå klart som ikke-erhvervsmessig, og ikke blandes sammen med ervervsmessig aktivitet. Dersom skillet er gjort klart, må den ikke-erhvervsmessige aktiviteten bare gis en dominerende stilling for at hovedformålet til organisasjonen anses å være ikke-ervert. Utskillelse av kommersiell aktivitet i eget aksjeselskap er dermed viktig, og blanding av ulike aktiviteter burde unngås, såfremt mindretallet av disse er ervervsmessige.

### **3.1.3 Organisasjonens vedtektsbestemte formål**

Det naturlige stedet å starte for å finne ut av organisasjonens formål er dens vedtekter. At dette er en del av den tredelte vurderingen fremgår som nevnt av Veritas I. Med vedtektene må det suppleres med det som eksisterer i andre vedtekter samt hva som rent faktisk er bedriftens virksomhet. Den kanskje viktigste dommen når det gjelder vurderingen av organisasjonens formål er Rt. 1982 s. 491 (Isberg) der spørsmålet var om et fond som ble opprettet ved et gavebrev av en aksjonær kunne anses å drive ikke-erhvervsmessig. Her påpekte Høyesterett at bedriftens virksomhet i noen grad brøt med det selverklærte ideelle formål, og at bedriftens vesentligste formål samlet sett har vært å sikre næringsvirksomheten for selskapet på best mulig måte. Det ble etter dette konkludert med at fondet da ikke kunne

---

<sup>30</sup> s. 177

<sup>31</sup> Norsk bedriftsskatterett 11. utgave (2021); Onstad, Folkvord, og Furuset: kap 14.3.3 s. 392-393.

gå inn under § 26 k (dagens § 2-32). Organisasjonens vedtektsbestemte formål skal dermed ikke vektlegges for tungt.

Ikke alle organisasjoner er pålagt å ha vedtekter. Aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, og stiftelser må allikevel ha det jf. stiftelsesloven § 10 og asl/asal § 2-2. Vurderingen av det vedtektsbestemte formålet vil derfor som utgangspunkt ikke gjelde andre organisasjonsformer enn disse tre.

De mest sentrale vedtektene som må vurderes er naturligvis formålsbestemmelsene da det er disse som klarlegger hva formålet med organisasjonen er, og i Isberg-dommen fulgte formålsbestemmelsene av et gavebrev.

Ikke bare formålsbestemmelsene i vedtektene er relevante da også andre vedtekter kan belyse hva det egentlige vedtektsbestemte formålet er. Dersom det fremgår av andre vedtekter at organisasjonen vil forsøke å maksimere profitt, så vil det trekke i klar retning av at organisasjonen har erverv til formål selv om formålsbestemmelsene skulle tilsi noe annet. Allikevel vil tilleggsbestemmelser som oftest være relevant i tolkninger av formålsbestemmelsene der disse er uklare. Vedtekter kan ofte bruke store ord, og det kan gjøre det vanskelig å få en klar forståelse over hva innholdet er.

Dessuten må ikke alle tolkningsbidrag til det vedtektsbestemte formålet følge av skriftlige kilder. I NKS I-dommen ble muntlige kilder brukt for å belyse nettopp dette. Her ble det vektlagt en muntlig uttalelse bevisopptak av sjefen for ekspedisjon i kirke- og undervisningsdepartementet.<sup>32</sup>

Til slutt vil det også vektlegges eventuelle endringer av vedtektene - noe som følger av Veritas II-dommen. Dersom også vedtektene tilsier at organisasjonen nå beveger seg i retning av økonomisk aktivitet som er mer ervervsmessig, så vil det trekke i retning for at organisasjonen i sin helhet har erverv til formål

---

<sup>32</sup> s. 921



### 3.1.4 Organisasjonens oppbygning

Det følger ingenting av lovteksten som tilsier at organisasjonens oppbygning skal vurderes. Man må derfor se hen til rettspraksis. Spørsmålet om organisasjonens oppbygning sto også sentralt i NKS II-dommen der spørsmålet var om et heleid tidligere skattepliktig selskap nå kunne anses skattefritt fordi det var kjøpt opp av Ernst G. Mortensens stiftelse. Her uttalte Høyesterett at organisasjonsformen ikke var uten betydning i helhetsvurderingen.<sup>33</sup>

I NKS I-dommen ble det også vurdert slik at stiftelser har lettere for å fritas for skatt enn selskaper. Grunnen er at selskaper som oftest har som sitt formål å berike eierne, og at selskapet ofte står i en posisjon til å gjøre nettopp dette. Det samme gjelder ikke for stiftelser, som er selveiende. For stiftelsens del vil derfor vedtektene om hva eventuelt overskudd skal gå til og hva pengene skal gå til ved eventuell oppløsning av stiftelsen, være desto viktigere.

Høyesterett slår dermed fast at risikoen for at de økonomiske midlene kan benyttes til erverv, vil medgå i helhetsvurderingen for om organisasjonen har erverv til formål eller ikke. Man har organisasjonsfrihet i Norge, og det er mulig å endre organisasjonsform til stiftelse eller forening dersom man eier et selskap der formålet ikke er erverv.

Som det også har fremgått av Veritas II-dommen m.fl, er det organisasjonen som helhet som skal vurderes. Det betyr at datterselskaper også skal vurderes samt datter-datterselskaper i vurderingen av om morselskapet har erverv til formål. Uttalelsene i NKS II-dommen medfører samtidig at organisasjonens morselskap ikke skal vurderes.<sup>34</sup>

### 3.1.5 Organisasjonens virksomhet

Til slutt er kanskje den delen av vurderingen som veier tyngst - organisasjonens virksomhet. Som nevnt over, trumfer denne gjennom dersom formål og faktisk virksomhet skiller seg betraktelig. Mer om dette punktet vurderes i 3.3-3.6

#### Spesielt om Tidsetting og aktivitet

Vurderingen av formål som fremstilles i høyesterettsdommene presentert ovenfor er konkrete og tydelige, men det kan oppstå uklarheter tilknyttet tidsrommet. Dette gjelder alle de tre

---

<sup>33</sup> 27. ledd.

<sup>34</sup> For mer om dette, se: <https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2004/3/artikkel/zimmer> nr. 5.

vurderingene da alt kan endres over tid, men det er særlig relevant for selskapets virkemåte, jf. Rt. 1958 s. 1108. Her har Høyesterett vært klar på at all aktivitet som er nærliggende til det aktuelle tidspunktet, skal vurderes. I Isberg-dommen ble all aktivitet fra 1975 til 1980 vurdert selv om det relevante året var 1976. Rt. 1991 s. 705 (Veritas II) uttaler videre at “også utviklingen i årene forut for og etter 1981 kunne ha betydning”. Det forutsettes imidlertid at opplysningene fra disse årene kaster lys over det aktuelle året - her 1981.

Den samme resonneringen strekker seg over til hva slags aktivitet som skal vurderes. Alt som er relevant bør vurderes, og det gjelder også eierinteresser i datterselskap.

### 3.1.6 Spesielt om vilkårenes innhold

Det er ikke et konsekvent innhold i begrepene virkemåte, virksomhet, og aktivitet i skattelovgivningen. Virksomhet brukes av Isberg-dommen, virkemåte av Lloyd-dommen, og aktivitet av Aarbakke. Begrepene “virksomhet” og “virkemåte” fremstår veldig likt da begge deler er vide begreper som gir antydning på hvordan organisasjonen virker. Det samme gjelder begrepet “aktivitet”, men forskjellen ligger i at det er vanskelig å innfortolke “oppbygning” i aktivitetsbegrepet. Til motsetning er det naturlig at organisasjonens oppbygning er en del av dens virkemåte. Oppbyggingen blir skjelettet i konstruksjonen virkning. Dette skaper et problem; høyesterettsdommene har skilt mellom oppbygging og virksomhet/virkemåte til tross for at det ikke er nødvendig å gjøre dette. På motsatt side har Aarbakke tilsynelatende ikke skilt mellom disse til tross for at “aktivitet” ikke omfatter organisasjonens oppbygning. Kanskje er det her på tide med en begrepsavklaring.

## 3.2 Motsetningsforholdet mellom allmennyttig formål og ikke-erhvervsmessig formål

Som nevnt er det et absolutt vilkår at for å kunne fritas for skatt etter § 2-32, kan ikke organisasjonen ha “ervert til formål”. Ut fra tidligere formålsbetraktninger i ordlyd og rettspraksis, kan det virke som allmennyttige formål, samfunnsnyttige formål, og et ikke-erhvervsmessig formål er det samme. Dette er likevel ikke tilfellet, og det stilles ikke noe krav om et “godt” formål<sup>35</sup>. Skatte-ABC 2020/2021 støtter seg til dette synet ved å uttale at

---

<sup>35</sup> Norsk bedriftsskatterett 11. utgave (2021); Onstad, Folkvord, og Furuset: kap 14.1.2 s. 394

“[e]t ideelt<sup>36</sup> formål kan foreligge selv om formålet kan oppfattes som kontroversielt”<sup>37</sup>. Det er ifølge ordlyden “ikke erverv til formål” som er det avgjørende vilkåret, og det er dette som skal vurderes selv om høyesterettsdommer og teori til tider har brukt “allmenntilgitt institusjoner” som substitutt for organisasjoner som ikke har erverv til formål. Dette betyr at voldelige og rasistiske organisasjoner kan være skattefrie etter bestemmelsen. Et ulovlig formål etter straffeloven medfører ikke at organisasjonen automatisk er skattepliktig.

### 3.3 Ervervsmessige formål

#### 3.3.1 Historisk bakgrunn

Vurderingen av om en organisasjons formål er ervervsmessig eller ikke, følger ikke av forarbeidene til verken nåværende eller tidligere lover. Likevel hadde loven av 1911 en utdypelse på det som i dag er § 2-32 første ledd. Ekvivalenten - § 26 k lød slik “[...] som ikke har erverv til formål, herunder Stamhuset Jarlsberg, vitenskapsselskaper, kunstforeninger, museer, soldathjem på ekserserplassene, fiskerhjem og selskapelige klubber”. Ordlyden “herunder” tilsier at listen ikke er uttømmende; dette følger også av Rt. 1926 s. 216, men eksemplene gir retningslinjer for vurderinger hvilke organisasjoner som har erverv som formål eller ikke.<sup>38</sup>

En klar fellesnevner mellom disse eksemplene er at organisasjonens kjernevirksomhet - den delen de tilknyttede menneskene typisk tar del i - er uten direkte tilknytning til organisasjonens inntekt. Museer kan ha inngangsavgift og selskapelige klubber kan ha medlemsavgift, men når denne er betalt har man fri adgang til det organisasjonen er skapt for; det sosiale fellesskapet, den vitenskapelige diskusjonen, eller museets utstilling.

Organisasjonens inntekt er forskjøvet langt bak, og fremstår mer som en nødvendighet for å muliggjøre organisasjonens formål enn som et mål i seg selv. At organisasjonens formål ikke kan være av økonomisk art er nå klart, men for å være dette må formålet søke å oppnå et mål eller resultat som ikke er et økonomisk overskudd. Samtidig må den etter alminnelige samfunnsmessige normer anses som et mål i seg selv<sup>39</sup>. Av eksemplene virker det viktig for lovgiver å få frem at overskudd ikke kan være et fremtredende mål, og at inntekt for

---

<sup>36</sup> Ikke-ervervsmessig

<sup>37</sup> Skattefrie institusjoner mv. kap. 3.3.5

<sup>38</sup> se også Rt. 1939 s. 724

<sup>39</sup> Skatt på inntekt, 4. utgave (1990); Aarbakke, Magnus, kap 42.2.4 s. 397

organisasjonens overlevelse og oppfyllelse av dens ikke-økonomiske formål er den øvre grense av det som kan tillates.

I bilaget til Innst. O. VI (1909) har skattelovskomiteen i sitt utkast fremlagt et forslag om å inkludere “sportsforeninger” som eksempel på organisasjoner som ikke har erverv til formål. Dette ble droppet, spørsmålet om sportsklubber burde anses som ikke-skattepliktige har fått mye oppmerksomhet de siste 30 årene, og vil bli vurdert under.

Nevneverdig er det at det i forarbeidene over ikke nevnes noen organisasjoner av veldedig art. Trolig er dette fordi disse er ment å omfattes av “milde stiftelser” i bokstav i (tidl. skattelov, 1911), men dette betyr trolig ikke at en mild stiftelses formål er ervervmessig. Tvert imot er det heller rimelig at lovgiver her har ansett organisasjoner av veldedig og allmennyttig karakter som så åpenbart fritatt skatteplikt at bestemmelsen her heller tar sikte på å oppgi organisasjoner som ikke er av en slik karakter, men som likevel faller inn under vilkåret i bokstav k (tidl. skattelov, 1911).

### **3.3.2 Betydningen av overskudd**

At ideen om åpenbart skattefrie organisasjoner representerer lovgiverviljen, støttes også av Frederik Zimmer<sup>40</sup>. Etter hans mening “reiser [det] ingen tvil” at utpreget humanitære organisasjoner skal anses å ikke ha erverv til formål. På motsatt side har man organisasjoner som søker å maksimere sin profitt da disse åpenbart ikke kan falle inn under bestemmelsen. Det er dermed naturlig å begynne med å vurdere viktigheten av profitt.

Betydningen av profitt er tosidig ved vurderingen etter § 2-32. For det første oppstår spørsmålet om enhver organisasjon som har overskudd automatisk resulterer i at denne har “erverv til formål”. Av dette følger spørsmålet om mangel på overskudd automatisk medfører at man blir erkjent skattefri etter samme vurdering. Det sistnevnte spørsmålet vurderes først.

Det klare utgangspunktet fra rettspraksis er at det ikke er tilstrekkelig for fritak om skatteplikt at et selskap ikke har formål om overskudd. Den første dommen som illustrerer dette er Rt. 1961 s. 361 der saken gjaldt en forening som foretok innleiing av arbeidskraft ved import og

---

<sup>40</sup> Zimmer, Frederik; Lærebok i skatterett, 9. utgave (2021) s. 471

eksport - da spesielt ved lossing. Mot betaling utførte foreningen viktig arbeid som skipsredere, skipsmeglere osv. måtte ha utført på egen hånd dersom de ikke hadde fått hjelp. Det at foreningen tjente standsinteressene på den ene siden, og at de gjennomførte et så viktig og nærliggende arbeid for virksomhetene, gjorde at Høyesterett anså foreningen som en rasjonalisering av de selskaper foreningen bisto. I motsetning til Rt. 1955 s. 175 var det her ikke snakk om en samfunnsmessig virksomhet som hadde skjøvet andre næringsinteresser til bakgrunnen, foreningen bisto dermed medlemmenes konkrete næringsinteresser, og ble kjent skattepliktig.

Det interessante med saken var at selv om dette gjaldt en selveiende forening, så var mangelen på overskudd ikke tilstrekkelig til å kjenne skattefritak etter vilkåret om “ervert til formål”. Det at foreningen søkte å fremme overskudd for konkrete nærliggende interesser var tilstrekkelig til at den ikke kunne frifinnes på dette punktet alene.

Den andre relevante dommen er Rt. 1927 s. 869 (Jessenløkken). I denne saken var et selskap stiftet for å skaffe medlemmene bolig, ikke oppnå overskudd. Dette ble av retten sett på som et formål av “privat økonomisk art” som så ble ansett som et ervervsmessig formål.

Ut fra disse dommene kan man trekke konklusjonen at det stilles særlig sterke krav til om selskaper kan anses skattefrie etter § 2-32 selv om det er klart at de ikke har overskudd til formål. Grunnen er at selskaper ofte vil tjene eierens økonomiske interesser enten direkte eller indirekte. Som skrevet over, blir man også skattepliktig dersom man omgår overskuddet ved å søke å skaffe eierne andre privatrettslige formuesgoder enn penger. Aksjeloven § 2-2 andre ledd er eksplisitt på at et aksjeselskap som ikke skal ha som formål å skaffe aksjeeierne økonomisk utbytte, skal ha dette i vedtektene sine. Dette betyr at ikke ethvert selskap anses å ha ervert til formål, men at det må følge av vedtektene dersom dette ikke er tilfellet. Som et eksempel på dette uttalte Zimmer at det er helt klart at Røde Kors ville vært fritatt skatteplikt selv om de var organisert som et aksjeselskap.<sup>41</sup> Det samme ville nok gjaldt organisasjoner som søker å fremme mer generelle samfunnspolitiske og økonomiske interesser - spesielt profesjons- og fagforeninger, jf. Rt. 1963 s. 1360, men sett i lys av Rt. 2003 s. 861 kan en spørre seg om også disse må ha inkludert deres formål i vedtektene.

---

<sup>41</sup> Ibid.

Angående spørsmålet om overskudd utelukker skattefritak, er rettstilstanden uklar. I Veritas I-dommen, uttaler Høyesterett at selv om Veritasfondet hadde opparbeidet seg et større overskudd over lengre tid, så var organisasjonen uansett ansett å ikke være ervervsmessig da fondet ikke hadde annet formål enn å sikre virksomhetens eksistens. Dette gjør at bedrifter har et lite rom for å opparbeide overskudd, hvilket får støtte i uttalelsene fra Rt. 1985 s. 917 (NKS I). Her så Høyesterett det slik at det etablerte overskuddet “ikke går ut over det som er nødvendig for å forsikre en forsvarlig drift”. Her må det påpekes at hva som er nødvendig i en slik sammenheng vil variere betydelig basert på hva slags virksomhetstype. Dersom den aktuelle virksomheten har store svingninger i markedet med potensielt lengre tider med underskudd (som var tilfellet for Veritas), så vil det måtte tillates at større midler avsettes enn for et selskap som opererer i et marked med relativt små eller svake svingninger.

Allikevel påpeker Veritas II-dommen at også en opparbeidelse av overskudd vil trekke i retning av skatteplikt, og at dette er et moment som må trekkes inn i helhetsvurderingen. På slik måte vil overskudd i seg selv være et moment som må ilegges stor vekt for om en organisasjon skal anses ervervsmessig eller ikke, men at argumentets vekt svekkes der midlene benyttes i en konsolidering av selskapet, og ikke går utover dette.

### 3.4 Ervervsmessige aktiviteter

Inn i helhetsvurdering vil også de ulike aktivitetene tas med. Ikke alle aktiviteter er likestilte, og noen blir sett på med blidere øyne skattemessig sett. Det stilles ikke krav til at aktiviteten må være veldedig, men aktiviteten må “fremme allmennyttige interesser” dersom den skal utgjøre som et argument for skattefritak, jf. Veritas I. Begrepet “allmennyttige” kan være misvisende da det gir henvisning til aktivitet som er nyttig for alle. Så strenge krav stilles ikke. Gruppen som består av aktiviteten kan også være tydelig avgrenset.

Grensetilfellet for om en aktivitet kan anse å nå denne terskelen avhenger av om aktiviteten er slik at den “burde” vært overtatt av det offentlige eller ikke. Eksempelvis kan dette være veldedig arbeid, men det kan også være koordineringsarbeid eller registreringsarbeid som i Veritas sitt tilfelle.

Interessant er det at hva slags aktivitet som anses halv-offentlig vil endre etterhvert som samfunnet utvikler seg. Som Veritas II viser, så var klasse- og kontrollvirksomheten endret slik at de hadde fått et mindre halv-offentlig preg. Dette kan både skje dersom Veritas selv endrer praksisen, og dersom klasse- og kontrollvirksomhet ikke lenger tjener den samme nytten som før. For eksempel kan informasjon på internett være så lett tilgjengelig for selskap at de kan foreta deler av kontrollvirksomheten selv, og at Veritas sin kontrollvirksomhet bare blir et kvalitetsstempel som kan benyttes for å tiltrekke seg klienter.

Det som imidlertid gjorde at Veritas ble ansett skattepliktig i Veritas II og ikke i Veritas I skyldtes først og fremst at den tidligere kjernevirksomheten hadde blitt redusert betydelig i relativt omfang, og blitt erstattet av en annen, helt klart skattepliktig virksomhet. I dette tilfellet gjaldt det konsulenttjenester i bytte mot betaling.

I tillegg til Veritas sin virksomhet, har den private undervisningsaktiviteten som har blitt belyst i NKS-dommene I og II vært viktige. I dommene blir det klart poengtert at undervisningsaktivitet ikke er ervervsmessig, og som utgangspunkt vil denne aktiviteten trekke i retning av skattefritak.

På motsatt side har man kulturvirksomhet. Dette sto på spissen i Rt. 1949 s. 912 (folketeatret) der man med stor usikkerhet konkluderte med at teaterdrift måtte anses som ervervsmessig. Her kan man stille spørsmål om samfunnsutviklingen har resultert i at Høyesterett ville kommet til et annet resultat i dag. I 1949 bar teateret preg av å være mer ren underholdning, og kan i noen grad sammenlignes med dagens kinoer. Der kinoene eller streaming har overtatt underholdningen, opptrer teateret mer som en utdannelseinstitusjon som fremfører store og kjente stykker av anerkjente forfattere. Markens grøde, Brand, og Et dukkehjem er alle stykker som nylig har vært fremført, og felles for stykkene er at de utfordrer ens tankesett og angriper samfunnsnormer i større grad enn en alminnelig underholdningsfilm på kino. Det kan tenkes at teateret vil anses skattefritt i dag om de prøver saken i retten.

En siste aktivitet som ble vurdert var forskningsaktivitet, her ved Sintef-dommen (Utv. 2007 s. 1465) der lagmannsretten anså Sintef for å ha erverv til formål. Saken ble senere vurdert av

skattedirektoratet i en prinsipputtalelse<sup>42</sup> der det ble vurdert slik at forskning var en mer eller mindre nøytral aktivitet, og at spørsmål om erverv ville bero på hvordan forskningen var gjennomført, hvor inntekten kom fra, og hvordan pengene ble brukt.

Dommene viser at det ikke nødvendigvis er helt klart hva som skal til for at en aktivitet skal trekke i retning av at en organisasjon har eller ikke har erverv til formål. På den ene siden har man veldedig aktivitet som klart trekker i retning av ikke-erverv, og på den andre har man et klassisk aksjeselskap som søker å maksimere profitt. Høyesterettsdommene gir ikke sterk veiledning på dette, men basert på de presenterte ytterpunktene kan man forsøke å trekke noen forsiktige konklusjoner:

I) Gruppen som aktiviteten retter seg mot, er grovt sett todelt. Enten driver organisasjonen med en aktivitet som påvirker andre - organisasjoner eller mennesker som ikke har noe med organisasjonen selv å gjøre, eller så driver organisasjonen med en aktivitet der den søker å påvirke sine egne medlemmer. Distinksjonen er viktig da medlemmene vil ha faktisk innflytelse på organisasjonen uavhengig av organisasjonsform.

II) Det er irrelevant om aktiviteten anses som “god” eller ikke, også “kontroversielle” formål kan gi skattefritak<sup>43</sup>. Det er organisasjonens innstilling til økonomiske midler som er avgjørende for hvilken retning argumentet om aktivitet trekker.

III) Selv om et selskap fremmer allmennyttige interesser, så er ikke dette nødvendigvis et argument for at man driver en aktivitet som trekker i retning av at man ikke har erverv til formål. Dette er to momenter som ikke må blandes, selv distinksjonen ikke alltid praktiseres i rettspraksis.

### 3.5 Vurdering av eierskap og spesielt om NKS II

I Rt. 2003 s. 861 (NKS II) var spørsmålet om eierskap gjeldende. Tradisjonelt er det vanskelig for selskaper å bli fritatt for skatteplikt da de nesten alltid søker å maksimere eiernes profitt<sup>44</sup>. I denne saken var det aktuelle selskapet en skattefri stiftelse.

---

<sup>42</sup>

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/forskningsinstitutter---skattemessig-klas-sifisering-av-forskningsinstituttene-aktiviteter-samt-vurdering-av-noen-sentrale-momenter--skatteloven--2-32/>

<sup>43</sup> Skatte-ABC, 4. utgave, 2021 punkt 3.3.6

<sup>44</sup> Zimmer, Frederik; Lærebok i skatterett, 9. utgave (2021) s. 471



Den skattefrie stiftelsen (NKS) hadde overtatt et selskap som drev med undervisning - en aktivitet som ble ansett allmenntilgjengelig. Det var likevel klart at selskapet var skattepliktig før overtakelsen. Som nevnt over er det svært uvanlig at selskaper blir skattefrie etter § 2-32, men det forekommer. Eksempelvis har Skattedirektoratet skrevet en bindende forhåndsuttalelse (BFU) der aksjeselskapet i eksemplet anses å ikke ha erverv til formål.<sup>45</sup> I denne saken var selskapet eid av en privatperson; det virker dermed ikke som det er svært viktig hvem som er eier av selskapet i vurderingen. NKS II forholder seg til denne vurderingen. Vurderingen om et selskap skal anses å ha erverv til formål eller ikke, vil gjøres uavhengig av hvem som er eier. Eieren skal ikke vurderes.

Spørsmålet i NKS II var om overtakelsen av undervisningsselskapet resulterte i at selskapet nå ikke hadde erverv til formål. Dette var ikke tilfellet, og Høyesterett begrunnet det med at ren overtakelse av en skattefri organisasjon ikke ville være av betydning med mindre dette “manifesterer seg i forhold til kriterier som er av betydning for den skatterettslige bedømmelse”. Dommen går ikke ytterligere inn på hva dette betyr, men førstvoterende uttaler at det ikke ble begått noen vedtektsendring ved overtakelsen. Det henvises også til aksjeloven § 2-2 andre ledd. Det virker med dette klart at man her har stilt krav om at vedtektene må være formulert på en sånn måte at overskudd og eventuelle gjenstående midler etter likvidasjon av selskapet skal gå til et ideelt formål. Kravet om vedtekter som antyder at selskapet driver ikke-erhvervsmessig fremstår her veldig sterkt.

Zimmer har i sin kommentar av NKS II<sup>46</sup> ved en eliminasjonsprosess påpekt at det er nødt til å være det vedtektsbestemte formål eller organisasjonsoppbyggingen som er avgjørende for at NKS ikke ble kjent skattefrie. Han anfører at problemet ikke hadde gjort seg gjeldende med mindre det var klart at aktiviteten som var drevet ville vært skattefrie dersom selskapet som drev undervisningen var en stiftelse. Allikevel kan man spørre seg om det ikke er mulig at spørsmålet ble aktuelt fordi aktiviteten kunne blitt skattefrie dersom selskapet var organisert annerledes. Selskapet blir dømt skattepliktig ikke fordi det skal vurderes om aktiviteten er skattefrie under en hvilket som helst stiftelse, men under den spesifikke stiftelsen som Ernst G. Mortensens stiftelse er med sine vedtektsbestemte formål. Dette er i tråd med tidligere

---

<sup>45</sup>

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/utbyttebeskatning---aksjeselskap-fr-itatt-for-beskatning-etter-skatteloven--2-32/>

<sup>46</sup> <https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2004/3/artikkel/zimmer>

argumenter som påpeker at de ulike momentene kan trekke i ulike retninger med ulik vekt. Det kan derfor være at en aktivitet som var av en enda mindre ervervsmessig karakter kunne blitt ansett som skattefri under Ernst G. Mortensen selv om aktiviteten i denne saken ikke var det.

### 3.6 Konkurransesvridning

I Veritas II ble som nevnt Veritas ansett skattepliktig fordi selskapets virksomhet hadde endret karakter. Et sentralt argument som ble brukt var at selskapets virksomhet nå i så stor grad besto av alminnelig privat aktivitet at det ville vært et urettferdig konkurransefortrinn dersom selskapet fikk være fritatt for skatteplikten på denne aktiviteten mens andre organisasjoner ikke fikk det.

Et argument i motsatt retning er at bestemmelsen i andre ledd er ment å skattlegge slik aktivitet. Som vi skal se, er ikke dette alltid tilfellet.

## 4 Paragrafens andre ledd:

I følgende kapittel tar masteravhandlingen for seg sktl. § 2-32 andre ledd, og som må foreligge for at organisasjoner med skattefritak likevel får en begrenset skatteplikt.

### 4.1 Sammenheng mellom første og annet ledd

Selv om en organisasjon ikke har erverv til formål og er unntatt skatt etter første ledd, kan den likevel måtte betale skatt etter bestemmelsen i andre ledd. I Veritas II-dommen anførte Veritas at man etter vurderingen av første ledd kunne skille ut virksomheten som var ikke-ervervsmessig fra den skattepliktige virksomheten, og at man dermed bare ble skattepliktig for sistnevnte. Til dette uttalte Høyesterett at:

*“Konsekvensen av en slik loyforståelse ville være at lovendringen i 1927 som tok sikte på å begrense rekkevidden av skattefriheten for de institusjoner som omfattes av første ledd,*

*samtidig innebar en utvidelse av området for hvilke institusjoner som omfattes av skattefriheten.*<sup>47</sup>

Lovendringen det henvises til er tillegget i den gamle skatteloven av 1911 § 26 k der det ble lagt til et annet ledd som gjaldt skattesubjektene etter bokstav i og k. Lovendringen var en introduksjon av vilkåret “økonomisk virksomhet”, og fungerte som en begrensning for ideelle organisasjoners skattefrihet. Hensynet bak var å insentivere til at disse ikke ble ytterligere kommersialisert.

Som det følger av dommen, var tillegget i annet ledd en tilleggsbestemmelse til første ledd, som bare kom til anvendelse der vilkårene i bokstav i eller bokstav k første ledd var oppfylt<sup>48</sup>. Dersom første ledd er oppfylt, vil organisasjoner med skattefritak likevel måtte betale skatt dersom de driver “økonomisk virksomhet”.

## **4.2 Historisk bakgrunn:**

I likhet med bestemmelsen i første ledd, så stammer den begrensede skatteplikten i andre ledd en lang historie. I skattelovene av 1911 står det at dersom institusjoner nevnt i bokstav k driver “økonomisk virksomhet”, skal de beskattes etter de alminnelige regler. Dette tillegget dukket likevel ikke opp i 1911, og spørsmålet om begrenset skatteplikt har vært mye debattert før regelen ble lagt til. I det originale forslaget fra skattelovskomiteen som ble nedsatt i 1899 ble det foreslått lagt inn en bestemmelse om at skattefrie innretninger og organisasjoner - i det som i dag er første ledd - ville blitt skattepliktig for den virksomhet som ble drevet i “erhvervsøjemed”. Skattelovkomiteen gav uttrykk for at en slik bestemmelse var nødvendig da skattefrie organisasjoner ellers ville oppnå konkurransefordeler ved å utvide virksomheten sin til mer ervervsmessige aktiviteter.

I Innst. O. VI (1909)<sup>49</sup> uttalte mindretallets komite at de er enige med dette tillegget av samme grunner som skattelovkomiteen. Flertallet i innstillingen stemte mot å inkludere dette da de mente at ervervsøyemed var en uklar bestemmelse som lett ville ført til tvil.

Bestemmelsen ble vurdert upraktisk, og flertallet konkluderte med at man heller burde være

---

<sup>47</sup> Rt. 1991 s. 705 (s. 711)

<sup>48</sup> Det som var bokstav i og bokstav k første ledd er i dag sktl. § 2-32 første ledd, og bokstav k annet ledd tilsvarer dagens § 2-32 annet ledd.

<sup>49</sup> Innst. O. VI. (1909) s. 140

ekspisitt på hvilke virksomheter som burde skattlegges. Det var likevel enighet om at dersom tillegget hadde blitt akseptert, så hadde skatteplikten blitt på aktivitet som ikke var ervervsmessig.

Endringen på dette kom i 1926 da man i Rt. 1926 s. 262 (Aalesunds arbeiderforening) hadde et skattefritt subjekt som også ble fritatt for skatt på utleie av en forretningsgård. Her var det helt klart at utleiet ikke hadde noe med arbeiderforeningens ikke-ervervsmessige aktivitet å gjøre, og det ble ansett urimelig av lovgiver at foreningen ble skattefri for all sin virksomhet. Dommen resulterte i at lovgiver innførte en endring i skatteloven året etter i endringslov 3. juni 1927 nr. 3 der “økonomisk virksomhet”, den samme ordlyden som i dag, skulle skattlegges. En ordlyd som lignet på den i 1909 ble vurdert, men forkastet både fordi den ble ansett vag, og på grunn av frykten for et for snevert virksomhetsbegrep.<sup>50</sup>

### **4.3 Hensyn**

På samme måte som sktl. § 2-32 første ledd er en unntaksregel fra skatteplikten, er annet ledd et unntak fra denne. Beskatningen etter annet ledd skal skje etter de samme hovedreglene som de alminnelige skattereglene. Det er dermed rimelig å fastslå at de underliggende hensynene er like. De sentrale hensynene for den alminnelige beskatningen er likhetshensynet, rettferdighetshensynet og nyttehensynet, og disse er da de underliggende hensynene for sktl. § 2-32 annet ledd.

I forarbeidene blir ikke disse hensynene diskutert, men hensynet om å unngå konkurransevridding, står spesielt sentralt<sup>51</sup>. Bakgrunnen er diskutert i 4.2, men diskusjonen i forarbeidene resulterer i innføringen av nedre grenser for omsetningen tilknyttet økonomisk virksomhet der alt under denne grensen likevel er skattepliktig. At konkurransevridding er et sentralt hensyn, følger også av Veritas II og UTV-2007-1465<sup>52</sup> (Sintef-dommen) der argumentet om konkurransevridding sto sentralt i spørsmålet om aktiviteten burde skattlegges eller ikke. Da spørsmålet om skatteplikt beror på vurderingen av om aktiviteten er en økonomisk virksomhet eller ei, vil konkurransehensynet naturlig nok stå sentralt i også denne vurderingen.

---

<sup>50</sup> Innst. O. XIV 1927 s. 4

<sup>51</sup> Ot.prp.nr.24 (1991-92) Det som var bokstav i og bokstav k første ledd er i dag § 2-32 første ledd, og bokstav k annet ledd tilsvarer dagens § 2-32 annet ledd.s 3

<sup>52</sup> s. 1479

## 4.4 Utdypning om “økonomisk virksomhet”

### 4.4.1 Definisjon av “økonomisk virksomhet”

Definisjonen av økonomisk virksomhet i skattelovens forstand kan først fremstå noe uklart. Det kan først fastslås at det i hvert fall ikke kan omfatte virksomhet som anses ikke-ervertmessig etter første ledd. Heller antyder ordlyden at det her omhandles all aktivitet som ville trukket i retning av at den aktuelle organisasjonen ikke ville blitt kjent skattefri etter første ledd.

Dersom man står overfor en ervertmessig økonomisk aktivitet, oppstår spørsmålet om aktiviteten er skattepliktig dersom den utføres for å realisere det ikke-ervertmessige formålet. Svaret på det er nei. I Veritas I ble det fastslått at stiftelsen var skattefri etter første ledd da klassifikasjonsvirksomheten og kontrollvirksomheten - deres hovedvirksomheter - ble vurdert ikke-ervertmessig. Det spørsmålet som ble problematisert var da om Veritas drev med økonomisk virksomhet som allikevel kunne være skattepliktig etter annet ledd. Høyesterett uttalte at alle aktiviteter i Veritas utelukkende fungerer for å finansiere stiftelsens ikke-ervertmessige formål. Det var dermed ikke snakk om noen utenforliggende virksomhet som ble drevet for å tjene inntekt på siden av ikke-ervertmessige forhold, men ulike økonomiske aktiviteter innenfor det samme skattefrie rammeverket.

Dette synet medfører at annet ledd ikke kan tas på ordet. Ut fra en alminnelig ordlydstolkning tilsier bestemmelsen at all økonomisk aktivitet skal skattlegges. Høyesterett konstaterte med dette at bestemmelsen ikke skal tolkes ordrett, da økonomisk aktivitet som finansierer ikke-ervertmessige formål likevel skal være fritatt for skatt. Det som er nevneverdig både med dommens konklusjon og med en alminnelig tolkning av ordlyden, er at den økonomiske aktiviteten en organisasjon bedriver, i så fall ville være å anse som virksomhet i det hele tatt dersom den er fritatt for skatt. Dette er etter min mening et ordvalg som skaper unødvendige komplikasjoner, og dette vil bli vurdert under.

### 4.4.2 Spesielt om virksomhetsbegrepet i sktl. § 2-32

Her møter vi et terminologisk problem tilknyttet virksomhetsbegrepet; “økonomisk virksomhet” i sktl. § 2-32 annet ledd og “virksomhet” i sktl. § 5-1, ikke har det samme

innholdet.<sup>53</sup><sup>54</sup> Vilkårene for hva som er “virksomhet” i skatterettslig forstand burde være klart nok. Vilkåret følger først og fremst av sktl. § 5-1 og § 5-30; I) virksomhet omhandler en aktivitet som må utøves, og II) aktiviteten må være utøvet av skattyteren eller andre som identifiseres med ham<sup>55</sup>.

Videre oppstiller forarbeidene<sup>56</sup> et krav om at aktiviteten skal være av et visst omfang og en viss varighet. Dette vilkåret er inkludert for å avgrense mot alminnelig hobby. Utover dette stilles det et krav om at aktiviteten skal utøves for egen regning og risiko. Vilkåret tanderer mot tilknytningsvilkåret, men brukes spesielt i skatteretten for å holde inntekt vunnet ved virksomhet adskilt fra arbeidsinntekt, jf. § 5-1. I tillegg er “virksomhet” i § 5-1 økonomisk aktivitet der aktiviteten må foregå over en viss varighet og over et visst omfang og der aktiviteten må “objektivt sett [...] være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt”<sup>57</sup>. Virksomhetsbegrepet er grundig behandlet, og står helt sentralt i skatteretten. Det er derfor viktig for sammenhengen i regelverket at begrepet betyr det samme gjennom lovverket, og man kan med dette spørre seg om det er hensiktsmessig å operere med ulike definisjoner på “virksomhet”.

#### 4.4.3 Vurdering av vilkåret “økonomisk virksomhet”

I de følgende avsnittene diskuteres tre ulike måter man kan vurdere vilkåret om “økonomisk virksomhet” i § 2-32. Enten må vilkåret “økonomisk virksomhet” anses som “virksomhet” etter sktl. § 5-1, eller vilkåret anses som økonomisk “virksomhet” der bare andre del av begrepet, “virksomhet”, likestilles med det samme begrepet i § 5-1. Det må også vurderes om “økonomisk virksomhet” i § 2-32 er et eget begrep som ikke har noe med virksomhetsbegrepet i § 5-1 å gjøre. Det sistnevnte forslaget vil vurderes først.

I) I vurderingen av om “økonomisk virksomhet” skal forstås som noe helt eget som ikke skal likestilles på noen måte med virksomhetsbegrepet i § 5-1 første ledd. Uttalelsene i bl.a Rt. 1934 s. 229 taler imot en slik tolkning, spørsmålet i saken gjaldt om Norsk hesteeierforening

---

<sup>53</sup> Zimmer, Frederik; Lærebok i skatterett 9. utgave (2021) s. 477 og Skatte-ABC 2020/2021 “Skattefrie institusjoner” pkt. 4.1

<sup>54</sup> se også Rt. 1956 s. 328 (Johan Langes Minde)

<sup>55</sup> Rt. 1958 s. 583

<sup>56</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997/1998) s. 48

<sup>57</sup> Rt. 1985 s. 319

drev med økonomisk virksomhet eller ikke. I vurderingen inngikk de kjente vilkårene for om noe skal anses for å være virksomhet eller ikke; omfang, varighet, og for egen regning og risiko. Senere høyesterettsdommer har ikke tatt avstand fra dette synet, og det virker å fortsatt være gjeldende rett. At økonomisk virksomhet i § 2-32 i det minste omfavnes av virksomhetsbegrepet i § 5-1 første ledd synes derfor å være tilfellet.

II) Det neste som vurderes er om vilkåret “økonomisk virksomhet” skal likestilles med "virksomhet" i sktl. § 5-1. En antitetisk tolkning av bestemmelsen “Driver [...] organisasjonen som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet [...] vil formue i og inntekt av denne økonomiske virksomheten være skattepliktig” vil isåfall tilsi at all økonomisk aktivitet som er fritatt for skatt etter første ledd, ikke er å anse som virksomhet i det hele tatt.

Det videre spørsmålet er dermed om ingen skattefrie økonomisk aktivitet etter første ledd er å anse som virksomhet. Dersom dette er tilfellet, vil vurderingen etter første ledd i stor grad være den samme som økonomi-vilkåret i virksomhetsbegrepet i § 5-1<sup>58</sup>. Vurderingen i første ledd er virkelighet, formål, og oppbygning. Virkeligheten innebærer aktiviteten. Hvis ingen organisasjoner er skattefrie etter første ledd dersom de driver aktivitet som objektivt sett kan skape overskudd, så er aktivitetsbegrepet et absolutt hinder. Det virker ikke som dette er tilfellet. Hvis aktivitet som er egnet for økonomisk overskudd utelukker skattefritak, er dette et absolutt krav, og en slik tolkning følger rett og slett ikke av rettspraksis.

Til dette synet uttales det noe lignende i NKS II-dommen. Denne omhandler som nevnt undervisningsaktivitet der spørsmålet var om denne var fratatt skatteplikt. Det kommer ikke klart frem i dommen hva som kunne gjort NKS skattefrie, men det hadde trolig ingenting med aktiviteten å gjøre<sup>59</sup>. Dermed var det det vedtektsbestemte formålet og/eller organisasjonens oppbygning som var avgjørende for dommen. I Rt. 1965 s. 1159<sup>60</sup> ble det uttalt at aktiviteten ikke trengte å ha økonomisk vinning som formål, men allikevel ha tilstrekkelig økonomisk karakter til å være “virksomhet”. Ifølge Berg-Rolness<sup>61</sup> og Zimmer<sup>62</sup> er vilkåret ment for å avgrense mot hobbyaktivitet.

---

<sup>58</sup> Vilkalet for “virksomhet” i sktl. § 5-1 faller utenfor denne oppgaven.

<sup>59</sup> Zimmer synes å mene dette i sin kommentar av dommen i SR 1998: <https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2004/3/artikkel/zimmer>

<sup>60</sup> s. 1162

<sup>61</sup> Berg-Rolness, Gregar; Inntekt av virksomhet; Virksomhetsbegrepet i skatteretten (2009) s. 34

<sup>62</sup> Zimmer, Frederik; Lærebok i skatterett, 9. utgave (2021) s. 292

Aktiviteter som er fritatt skatteplikt etter første ledd kan derfor være “virksomhet”.

Da aktivitet som anses som virksomhet kan være unntatt skatt etter første ledd, er det klart at “økonomisk virksomhet” ikke kan sidestilles med "virksomhet" i sktl. § 5-1. Man kan ikke kreve skatteplikt av aktivitet som er skattefri etter en annen bestemmelse der det samme fellende argumentet peker på to ulike løsninger.

III) Den siste muligheten som vurderes I) er om “økonomisk virksomhet” skal forstås som økonomisk “virksomhet” der virksomhetsbegrepet her er det samme som i § 5-1. Isåfall må vilkåret her være en unik bestemmelse i § 2-32 som skiller seg fra § 5-1 i at virksomheten må være “økonomisk” og med dette må det menes at aktiviteten i det minste må være ervervsmessig. Zimmer uttaler<sup>63</sup> at det stilles større krav til omfang og varighet i vurderingen om noe er virksomhet i § 2-32 andre ledd enn i § 5-1<sup>64</sup>. Man kan her spørre seg om “virksomhet” i § 2-32 bør ha samme innhold som virksomhetsbegrepet etter § 5-1, med hensyn til konsekvent tolkning av sentrale begrep i skattelovgivningen. Men likevel ved § 2-32 inkludere “økonomisk” foran “virksomhet” for å gi begrepet et noe strengere innhold sett i lys av bestemmelsens rettspolitiske bakgrunn. Virksomhetsbegrepet i § 2-32 vil dermed være konsistent med § 5-1. Man kan her også spørre seg om det allikevel hadde vært bedre at vilkåret hadde vært “ervervsmessig virksomhet” fremfor “økonomisk virksomhet” for å tydeliggjøre en motpol til den aktiviteten som er fratatt skatteplikt etter første ledd. Lignende uttrykk ble også foreslått i skattelovskomiteens utkast for loven av 1911<sup>65</sup>.

#### **4.4.4 Avgrensningen mellom ulike typer virksomhet**

Avgrensningen mellom ulike typer virksomhet i bestemmelsen i andre ledd annet og tredje punktum er klar og volder ingen problemer. Den relevante avgrensningen gjelder den skattepliktige virksomheten etter andre ledd og den skattefrie virksomheten som realiserer det ikke-ervervsmessige formål i første ledd. Dette eksemplifiseres ved rettspraksis i følgende avsnitt.

Dersom et idrettslag selger kaker på et idrettsarrangement, så er dette klart et ledd i realiseringen av det ikke-ervervsmessige formål. Slik aktivitet er derfor skattefri. I motsatt

---

<sup>63</sup> Ibid s. 477

<sup>64</sup> Det henvises til som nevnt til Rt. 1956 s. 328 (Johan Langes Minde) en dom hvis begrunnelse for resultatet han ikke anser særlig overbevisende.

<sup>65</sup> Se bl.a Ot. prp nr. 5 (1911) s. 225.



ende var Veritas II<sup>66</sup> der det utvilsomt var slik at inntekten fra annen virksomhet enn den skattefrie kjernevirksomheten, var skattepliktig.

#### 4.4.4.1 NKS I-dommen

Den kanskje mest aktuelle dommen der grensdragningen mellom ulike typer virksomheter var uklar var i Ernst G. Mortensen I<sup>67</sup>. Her gjaldt saken stiftelsens skattemessige stilling mht. brevkoleundervisningen og forlagsvirksomheten. Det fremkom i dommen at det var helt klart at undervisningsvirksomheten ikke var skattepliktig, men spørsmålet omhandlet inntekter fra salg av materiell fra brevundervisningen. Høyesterett konkluderte med at også denne aktiviteten var en integrert del av den skattefrie aktiviteten, og at også denne var skattefrie.

Videre var forlagsvirksomheten som var utskilt som en egen avdeling. Her ble bl.a. bøker solgt på normal måte. Forlaget drev allikevel ulike aktiviteter, og Høyesterett kom til at salget av bøker var skattepliktig, mens resten av aktiviteten ikke var det. Begrunnelsen som var gitt var at skattefritak kunne føre til konkurransevridning. Utgivelse av bøker til stiftelsens undervisningsvirksomhet ble likevel ansett skattefrie.

#### 4.4.4.2 Bodø-glimt (Rt. 1997 s. 1602)

Dommen har blitt kritisert for å ikke ta hensyn til kommersialiseringen som har skjedd innen toppidretten<sup>68</sup>. Vurderingen i andre ledd er likevel svært opplysende for hva som er gjeldende rett.

Dommen presenterer først det klare utgangspunktet; virksomhet som er ledd i realiseringen av ikke-skattepliktig formål, er fritatt for skatt. Deretter nevnes det at annen type virksomhet er skattepliktig selv om overskuddet går til ikke-skattepliktig formål. Med dette har Høyesterett oppstilt to regler ved avgrensningen av de to ulike virksomhetene. For det første stilles det krav om at pengene som tjenes fra virksomheten skal gå til det skattefrie formålet. Ifølge Høyesterett er dette likevel ikke tilstrekkelig. Det forutsettes at virksomheten må være “et ledd i realiseringen” av denne. Høyesterett har med dette oppstilt et tilknytningskrav mellom det skattefrie formålet og virksomheten som utøves.

---

<sup>66</sup> Rt. 1991 s. 705

<sup>67</sup> Rt. 1985 s. 917

<sup>68</sup> Se bl.a. Zimmer lærebok i skatterett 9.utg s. 479

I denne saken hadde sportsklubben Bodø-Glimt solgt supporterutstyr der inntekten ble brukt til støtte av klubben. Det ble konkludert med at virksomheten var “ledd i realiseringen” eller eventuelt en “integrert del av klubbens ideelle virksomhet”. Det er verdt å bemerke at Høyesterett er veldig tydelige på at det ikke kan være viktig at fotballklubben har hatt for øye å tjene penger på denne virksomheten. Etter deres syn var inntektshensynet sekundært bak det å skaffe klubben supportere, og da kunne ikke dette ilegges vekt.

Ut fra dette kan vi oppstille en veiledning for vurderingen etter andre ledd slik den fremstår av denne dommen og dommen over. Dersom organisasjonen er skattefri etter første ledd, oppstår spørsmålet om organisasjonen driver virksomhet med en tilstrekkelig tilknytning til deres primære virksomhet. Dersom dette er tilfellet, må overskuddet fra denne virksomheten primært opptre som et ledd i realiseringen av klubbens skattefri formål. Likevel kan inntekten brukes på andre mål også (som f.eks erverv) så lenge disse er sekundære. Til slutt må tilleggsargument som konkurransevridding o.l ikke være sterke nok til at virksomheten allikevel burde være skattepliktig. Ut fra vurderingen over fremstår dommen særlig liberal, og det er gitt vide rammer til skattefrihet så fremt organisasjonen ikke har erverv som primærformål, jf. § 2-32 første ledd.

Det har blitt anført av noenat motpartens argumenter kanskje burde vært ilagt mer vekt<sup>69</sup>. Høyesterett synes for eksempel å legge liten vekt på at supporterutstyret som ble solgt av Bodø- Glimt, kunne brukes til hverdagslig bruk. Videre er supporterutstyr ofte brukt til nettopp dette selv om det først og fremst gjelder de største og mest anerkjente sportsklubbene på verdensbasis. Salget av supporterutstyr - og spesielt drakter - er dermed i konkurranse med andre klesbutikker, og skattefriheten utløser en konkurransevridding i favør for Bodø-Glimt som Høyesterett ikke synes å vektlegge i like stor grad som tidligere teori og rettspraksis skulle tilsi. Regelen om konkurransevridding er en skansebestemmelse som kan trekke i retning av skatteplikt. Høyesterett har på sin side valgt å ikke gi dette argumentet avgjørende vekt da draktene ble solgt for at de først og fremst skulle brukes på arrangementet til klubben.

---

<sup>69</sup> Stoveland, Per Helge, note 111;  
<https://min.rechtsdata.no/Dokument/gL19990326z2D14z2EK2z2E4?noteid=gN19990326z2D14z2E144>

## 5 Konklusjon

Vi kan dermed konkludere med at gjeldende rett begrenser skatteplikten i tre retninger etter § 2-32. I) Aktiviteter som ikke er ervervsmessige, vil ikke bli skattlagt. Økonomisk virksomhet som realiserer det ikke-ervervsmessige formålet, omfattes av skattefritaket for det ikke-ervervsmessige formålet og vil dermed ikke bli skattlagt. II) Det følger av sktl. § 2-32 annet ledd andre og tredje punktum at omsetningen i den økonomiske virksomheten som “ikke overstiger 70 000 kr”, ikke vil bli skattlagt, og for “veldedig og allmennyttige [...] organisasjoner” er beløpsgrensen 140 000 kr. III) Organisasjoners økonomiske aktivitet som ikke anses som virksomhet etter sktl. § 5-1, er ikke skattepliktig.

## 6 Litteraturliste

Zimmer, Frederik; Lærebok i skatterett, 9. utgave (2021)  
Zimmer, Frederik m.fl; Bedrift, selskap og skatt, 7. utgave (2019)  
Gjems-Onstad, Ole m.fl; Norsk bedriftsskatterett, 11. utgave (2021)  
Gjems-Onstad, Ole; Skatt, avgift, og allmennyttige institusjoner (1989)  
Michelet, Christian Frederik; Skattefrie sammenslutninger (1981)  
Aarbakke, Magnus; Skatt på inntekt, 4. utgave (1990)  
Berg-Rolness, Gregar; Inntekt av virksomhet; Virksomhetsbegrepet i skatteretten (2009)  
Skatte-ABC 2021/2022

### Skatterett:

Utg. 1 (1982)  
Utg. 3 (1982)  
Utg. 3 (1984)  
Utg. 1 (1986)  
Utg. 2 (1998)  
Utg. 2 (2000)

### Ligningsutvalg:

Utg. 6 (1998)  
Utg. 5 (2003)  
Utg. 5 (2008)

Utg. 8-9 (2008)

Bindende forhåndsuttalelser

7/10

8/2022

2/2023

Domsregister

Rt. 1914 s. 25

Rt. 1933 s. 1287

Rt. 1926 s. 262 (Aalesund arbeiderforening)

Rt. 1926 s. 985 (Nidaros bondeungdomslag)

Rt. 1927 s. 869 (Jessenløkken)

Rt. 1949 s. 912 (Folketeateret)

Rt. 1955 s. 175 (Veritas I)

Rt. 1956 s. 328 (Johan Langes Minde)

Rt. 1958 s. 583 (Hagerup)

Rt. 1958 s. 1112 (Lloyd)

Rt. 1982 s. 491 (Isberg)

Rt. 1985 s. 917 (NKS I)

Rt. 1983 s. 1462 (Braathen)

Rt. 1991 s. 705 (Veritas II)

Rt. 1997 s. 1602 (Bodø-Glimt)

Rt. 2003 s. 861 (NKS II)