

Skattefrie institusjoner – skatteloven § 2–32

Skatt øst opplever ofte at foreninger, stiftelser og andre organisasjoner ikke leverer selvangivelse fordi de er av den oppfatning at de ikke er skattepliktige. Utgangspunktet er at alle institusjoner under selvstendig bestyrelse er skattepliktige etter skatteloven § 2–2 første ledd, og dermed pliktige til å levere selvangivelse.

Artikkelen er forfattet av:



Seniorskattjurist
Tone Hørgård
Skatt øst



Rådgiver
Line Holand
Skatt øst

Etter skatteloven § 2–32 første ledd er imidlertid selskaper og innretninger som *ikke har erverv til formål* fritatt for formues- og inntektsskatt. Det er skattekontoret som skal vurdere om en institusjon kan falle inn under unntaksbestemmelsen i § 2–32 og dermed anses som skattefri.

Skatt øst behandler alle anmodninger, vurderinger og spørsmål vedrørende skattefrie institusjoner som er hjemmehørende i Oslo, Akershus, Hedmark, Oppland og Østfold. Dette betyr at vi har ansvar for omtrent halvparten av disse sakene i landet. Vi vil i denne artikkelen gå nærmere inn på hvilke kriterier Skatt øst legger til grunn i sine skattepliktsvurderinger og hva som kreves av dokumentasjon.

Rettstilstanden

Skatteloven § 2–32 første ledd angir vilkårene for skattefrihet. Bestemmelsen skiller ikke mellom forskjellige typer juridiske personer så lenge disse er egne skattesubjekter. Det vil si at også aksjeselskaper som ikke har erverv til formål, kan falle inn under bestemmelsen. Deltakerlignende selskaper og enkeltpersonforetak er ikke egne skattesubjekt og kan aldri anses som skattefrie.

Sktl. § 2–32 første ledd bestemmer at blant annet «selskaper og innretninger som ikke har erverv til formål», er skattefrie. Det sentrale spørsmålet blir å avgjøre om institusjonen oppfyller vilkåret om «*ikke erverv til formål*». Formuleringen har stått uendret siden 1911, og er blitt tolket i en rekke høyesterettsdommer. Rettspraksis viser til en helhetsbeaktning av en rekke momenter ved avgrensningen av § 2–32.

Skattefrihet etter sktl. § 2–32 første ledd

Institusjoner som mener de faller inn under § 2–32 første ledd, må be skattekontoret om en vurdering av skatteplikten. Det må sendes inn vedtekter, årsregnskap og årsberetning for de siste to årene og en nærmere beskrivelse av den faktiske virksomheten.

Formålsvurderingen bygger på en konkret vurdering hvor særlig det vedtektsbestemte formålet, institusjonens oppbygning og den virksomheten som faktisk drives, skal vektlegges, jf. blant annet Rt. 1985 s. 817 (Ernst G. Mortensen I). I tillegg kan det legges vekt på en rekke andre støttemomenter som overskudd hos institusjonen, finansiering, ideelt formål, hensynet til konkurransesituasjon og om institusjonen fremmer medlemmenes interesser.

I henhold til Lignings-ABC 2012/13 s. 1078 er støttemomentene subsidiære momenter i formålsvurderingen, og skal ikke brukes i større utstrekning enn nødvendig. Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger har vektlagt ulike støttemomenter ved helhetsvurderingen, og vi finner det i de aller fleste sakene relevant å diskutere og vektlegge én eller flere av disse momentene.

Det vedtektsbestemte formålet

Formålsbestemmelsen i vedtektene danner et naturlig utgangspunkt for skattepliktsvurderingen, men må suppleres med det som kan leses ut av de andre vedtektsbestemmelsene. Som hovedregel er det vedtektene slik de fremstår i det aktuelle inntektsåret som skal vurderes.

At vedtektene inneholder en bestemmelse om et ikke-ervertmessig formål, er ikke i seg selv tilstrekkelig for å oppnå skattefrihet. Det avgjørende er å vurdere vedtektene og bestemme hvilket formål de samlet sett gir uttrykk for. I praksis bør vedtektene til en organisasjon som ønsker å komme inn under sktl. § 2–32, klart tilkjennegi det ikke-ervertmessige formålet og tydelig uttrykke at eierne/stifterne ikke har rett til andel i overskudd eller utbytte.

Dersom institusjonen både har ervertmessige og ikke-ervertmessige formål, vil



FRITATT: Selskaper og innretninger som ikke har erverv til formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt.

Derfor valgte vi Total...

“Total Årsoppgjør sparer oss for tid og penger, fordi det er så brukervennlig. Nye medarbeidere setter seg raskt inn i programmet, og skulle vi trenge hjelp er supporten bare helt super. Mokastet Data gir oss raske tilbakemeldinger. De holder det de lover og leverer oppdatert programvare til rett tid. På vegne av Frostad & Skyrud kan jeg trygt anbefale Total til alle mine kolleger i bransjen.”



Tore Hansen,
Seniorrådgiver/Partner



Å bytte til Total Årsoppgjør tar kjenne 2 minutter per klient...
Gevinsten er desto høyere: Et betraktelig raskere årsoppgjør!

Les mer på www.mokastet.no/bytt

hovedformålet være avgjørende, jf. Rt. 1982 s. 491 (Isberg). Med hovedformålet siktes til den eller de deler av virksomheten som står for over halvparten av driften, jf. blant annet Rt. 1991 s. 705 (Veritas II).

I flere av våre saker er problemstillingen med flere formål aktuell. For eksempel når det gjelder sparebankstiftelsene der formålene kan være å forvalte sparebanktradisjon ved å eie egenkapitalbevis samt dele ut midler til allmenntilretteleggelse formål.

Oppbygging

Ved vurderingen av dette momentet er det viktig å finne ut om det er spesielle forhold ved hvordan institusjonen er organisert som kan ha betydning for spørsmålet om erverv til formål. Dette vil være tilfelle dersom det for eksempel er et aksjeselskap som skal vurderes.

Det ble i Rt. 2003 s. 861 (Ernst G. Mortensen II) uttalt at «aksjeselskap sikter vanligvis mot overskudd og utdeling av utbytte». Det ble videre lagt til grunn at «etter aksjeloven § 2–2 skal vedtektene i motsatt fall ha bestemmelser om anvendelse av overskudd og formuen ved oppløsning». Skatt øst legger i sine skattepliktavvurderinger til grunn at aksjeselskaper som ønsker å komme inn under skattefritaket i § 2–32, må ha bestemmelser om anvendelse av overskudd og formuen ved oppløsning.

Når det gjelder foreninger, vil ikke medlemmene ha krav på inntekts- eller formuesandeler, og det er derfor ikke alltid slik at disse har bestemmelser som hindrer adgang til utdeling av utbytte. Det vil imidlertid være et moment for skatteplikt dersom en forening kan dele ut midlene ved en eventuell oppløsning. Dersom vedtektene bestemmer at nettoformuen ved et opphør skal gå til et ideelt formål, vil dette trekke sterkt i retning av skattefrihet.

Den faktiske virksomheten

For å vurdere den faktiske driften benytter Skatt øst blant annet regnskaper, årsberetninger og institusjonenes hjemmesider. Dersom virksomheten ikke samsvarer med det vedtektsbestemte formålet, vil den faktiske driften være avgjørende, jf. Rt. 1982 s. 491 (Isberg). I Isberg-dommen ble det lagt vekt på at det var motstrid mellom det ideelle formålet og måten fondet ble forvaltet på. Skatt øst har hatt flere saker der vedtektene er utdaterte og ikke stemmer med de faktiske aktivitetene. Selv om vedtektene har et ideelt formål, må dette

følges opp og gjennomføres i den faktiske driften som utøves.

Man skal ta i betraktning institusjonens aktivitet over en viss periode, ikke bare i det eller de år som saken gjelder, jf. Rt. 1991 s. 705 (Veritas II). Det er videre slik at alle aktiviteter som institusjonen selv driver, skal tas i betraktning.

Betydningen av overskudd og oppbygging av egenkapital

Dersom de økonomiske resultatene viser at institusjonen går med overskudd, vil dette stå sentralt i formålsvurderingen. Vi vurderer overskuddet opp mot samlet omsetning, og det vil også være av betydning om det er et tilfeldig overskudd ett enkelt år eller om institusjonen har gått med overskudd i flere år. Uansett legges det til grunn en hovedformålsbetraktning. Det at aktivitetene i seg selv kan gi overskudd, fører ikke alene til skatteplikt dersom hovedformålet er å fremme andre ikke-erhvervsmessige formål.

Det ble i Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen I) presisert at overskudd som bare skal sikre fremtidig drift av kjernevirksomheten, ikke uten videre medfører at formålet er ervervsmessig. Det følger videre av Rt. 1991 s. 705 (Veritas II) at det vil være et sterkt argument for skatteplikt dersom aktivitetene gjennom flere år gir vesentlige overskudd som minst er på linje med det som ellers er vanlig i næringslivet.

Overskudd og oppbygging av egenkapital vil derfor være viktige momenter i helhetsvurderingen. Fondsopplegg for å møte dårligere tider utelukker ikke skattefrihet, men store og jevnlig overskudd som går ut over behovet for å sikre en forsvarlig drift, vil trekke sterkt i retning av skatteplikt. Det vil også være av betydning om institusjonen har en plan om, og eventuelt når, egenkapitalen skal benyttes til det allmenntilretteleggelse formålet.

Foreninger som tjener medlemmenes interesser

Organisasjoner som ivaretar medlemmenes generelle nærings- eller yrkesinteresser er ansett å være skattefrie. Dette gjelder for eksempel for fagforeninger. Hvis foreningen derimot fremmer medlemmenes økonomiske og forbruksmessige interesser, vil den anses å ha erverv til formål for sine medlemmer og dermed være skattepliktig.

Opplæringskontorer med medlemsbedrift er organisasjoner skattekontoret har

hatt til vurdering ved flere anledninger. Det avgjørende i vurderingen av slike saker er måten aktiviteten drives på og hvilket formål som anses mest fremtredende.

Ideelt formål og offentlige oppgaver

Etter § 2–32 kreves det ikke at institusjonen skal ha et «godt» formål. I grensetilfeller vil likevel graden av samfunnsnytt og formålet godhet avgjøre. Et godt eller klart allmenntilretteleggelse formål vil styrke inntrykket av at virksomheten ikke er ervervsmessig.

Vedtektsbestemte formål av mer allmenntilretteleggelse eller ideell karakter, som for eksempel fremme av kultur, idrett, vitenskapelige interesser eller humanitært arbeid, anses som ikke-erhvervsmessige. Et formål om å tilgodese vitenskapelige interesser eller arrangere og gjennomføre et idrettsarrangement, er å anse som ideelt, og vil derfor være et moment som trekker i retning av skattefrihet.

Høyesterett har lagt vekt på om institusjonen ivaretar offentlige formål og utfører oppgaver som ellers måtte pålegges det offentlige. Finansiering ved offentlige tilskudd vil også normalt trekke i retning av skattefrihet, jf. Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen I). At institusjonen finansieres med vederlagsfrie tilskudd, gaver eller frivillig innsats, taler også for at den er ikke-erhvervsmessig.

Hensynet til konkurransesituasjonen

I skattepliktsvurderingen er det viktig å vurdere hvilke konsekvenser et eventuelt skattefritak vil ha for konkurransen i markedet. Det følger av rettspraksis at en virksomhet kan ha betydelig omfang og drive profesjonelt uten å kvalifisere som ervervsmessig, jf. Rt. 1955 s. 175 (Veritas I). Dersom en institusjon driver virksomhet av samme art som vanlige ervervsmessige organisasjoner, kan det tillegges vekt at skattefrihet da vil føre til en konkurransevridning.

Økonomisk virksomhet – skatteplikt etter § 2–32 annet ledd

Selv om en institusjon er fritatt fra skatteplikt som følge av at den ikke har erverv til formål etter § 2–32 første ledd, er den på visse vilkår likevel skattepliktig for «økonomisk virksomhet» etter annet ledd. Bestemmelsene henger sammen. Er den økonomiske virksomheten svært omfattende, vil dette føre til skatteplikt etter første ledd, jf. Rt. 1991 s. 705 (Veritas II).

Som skattepliktig økonomisk aktivitet regnes også utleie av fast eiendom, uavhengig av om utleien oppfyller kravet til virksomhet etter skattelovens alminnelige virksomhetsbegrep i § 5-1 første ledd.

Det må skilles mellom økonomiske aktiviteter som bidrar til å realisere det ikke-erhvervsmessige formålet og økonomiske aktiviteter som bare finansierer det ikke-erhvervsmessige formålet. Det er trukket til dels vide rammer med hensyn til hvilken virksomhet som kan anses som realisering av et skattefritt formål. Høyesterett uttaler i Ernst G. Mortensen I at «Den økonomiske virksomheten som skjer innenfor rammen av et ikke-erhvervsmessig formål, skal være fritatt for formues- og inntektskatt», jf. Rt. 1985 side 917.

Det kan i praksis være vanskelig å trekke grensen mellom skattefrie inntekter som virkeliggjør institusjonens formål, og skattepliktige inntekter som finansierer formålet. Dersom en ideell forening som skal ivareta generelle næringsinteresser, holder kurs for egne medlemmer innenfor foreningens område, vil dette vanligvis regnes

som en realisering av det ideelle formålet. Hvis kursene er åpne for alle, og prisingen klart markedsorientert, kan dette tale for en annen konklusjon. Uansett må det foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

Forholdet til arbeidsgiveravgift og merverdiavgift

Skattefrie institusjoner har vanlige plikter som arbeidsgiver for sine ansatte, og har dermed plikt til å betale arbeidsgiveravgift. For virksomheter som er veldedige eller allmenntnyttige, er det imidlertid fastsatt betydelige begrensninger i avgiftsplikten, og etter folketrygdloven § 23-2 (8) er veldedige eller allmenntnyttige institusjoner under visse vilkår fritatt for å betale arbeidsgiveravgift. Fritaket gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter ikke overstiger kr 450 000 i året, og bare for lønnsutbetalinger pr. ansatt som ikke overstiger kr 45 000 i inntektsåret. Lønnsutgifter til næringsvirksomhet inngår ikke i grensebeløpene.

Ved vurderingen av om en institusjon kan anses som allmenntnyttig eller veldedig, må

det vurderes om virksomheten har nytte for allmennheten. Det som har betydning er om institusjonen utøver aktiviteter som er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Legater som har som formål å komme en liten gruppe mennesker til gode, kan for eksempel ikke anses som allmenntnyttige.

At en institusjon er ansett som skattefri etter § 2-32, har ingen betydning for en eventuell plikt til å svare merverdiavgift.

Oppfølging og kontroll

Skatt øst påpeker at spørsmålet om skatteplikt vil kunne bli tatt opp til ny vurdering for senere år dersom forholdene i virksomheten skulle endre seg. Institusjonene har plikt til å underrette skattekontoret om endringer i drift, vedtekter og andre forhold av betydning for skatteplikten. Faktisk drift kan forandre seg over tid og institusjoner som er ansett skattefrie, kan derfor anses som skattepliktige for senere år, og dermed pålegges å levere selvangivelse. Skattekontoret foretar en kontinuerlig vurdering av disse institusjonene.

Få mer tid til
rådgivnings-
oppgaver!

Tripletex er et webbasert
og komplett økonomisystem.

www.tripletex.no – 22 83 60 00

EHF-faktura – send og motta uten ekstra kostnad

Webbasert – tilgjengelig overalt

Styr brukernes rettigheter – bevar kontrollen

Modulbasert – velg ut én eller bruk hele systemet

Integrasjon mot Altinn og Nets

Vi har nå over 16 000 brukere.

Tripletex fungerer både på PC og Mac.

Våre moduler:



tripletex