

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del I 2021

# Skattefrie institusjoner

At et foretak har vedtektsfestet at det ikke skal ha erverv til formål, er ikke tilstrekkelig til at det omfattes av skatteloven § 2–32 om skattefrie institusjoner. Det må en helhetsvurdering til. I denne artikkelen følger korte resymeer av et knippe saker som ble avgjort i 2020, og som på en forenklet måte belyser de sentrale vurderingstemaene.



Seniorskattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

## Båtforening

Båtforeningen,<sup>1</sup> et andelslag, hadde gjennom en overenskomst med kommunen bygd et kaianlegg for sine medlemmer på kommunens eiendom. Kommunen hadde stilt en del krav til foreningen for å leie ut plassen, og forbeholdt seg retten til å øve ytterligere innflytelse gjennom medlemskap i foreningens styre. Utleien var også betinget av ufravikelige bestemmelser i foreningens vedtekter.

Skattekontoret mente at foreningen hadde erverv til formål og at det derfor ikke var omfattet av bestemmelsen om skattefrie institusjoner. Det avgjørende for skattekontorets vurdering var at foretakets formål var å skaffe sine medlemmer båt plass og at formålet derfor måtte anses å gi andelshaverne private forbruksøkonomiske fordeler.<sup>2</sup> Det ble ikke i stor grad tatt hensyn til de begrensningene andelslaget hadde gjennom vedtekter og avtaler med kommunen.

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at foreningen hadde som formål å skaffe medlemmene båt plass til kostpris, men la stor vekt på kommunens ønsker om at alle kommunens innbyggere skulle gis muligheten til å nyte båt livet. Dersom foreningen ble drevet i samsvar med vedtektene, skulle ikke foreningen kunne tjene økonomisk på de aktivitetene som lå innenfor formålet.

At foreningen drev sin aktivitet med nevnte formål, fremmet interessene til både medlemmene og øvrige fastboende i kommunen. At foreningen hadde mange båt plasser og drev etter selvkostprinsippet sikret at flere ble gitt muligheten til å fremme sine fritidsinteresser, noe som også var en forutsetning for å få leie arealet fra kommunen. Det var for sekretariatet et poeng at foreningens avtale med kommunen satte klare begrensninger for båt havnen, økonomien og klare ønsker for kommunens innbyggere.

Når det gjaldt spørsmålet om foreningens medlemmer mottok privatøkonomiske fordeler, var sekretariatet enig med skattekontoret i at medlemmene ble gitt gunstige vilkår i form av båt plass til kostpris. På den måten kunne en si at de oppnådde en privatøkonomisk fordel. Sekretariatet mente imidlertid at det ikke bare var medlemmene som oppnådde goder gjennom foreningen. Også andre kunne leie plass og kjøpe tjenester til kostpris pluss et lite påslag for administrasjon,

så lenge de forøvrig oppfylte vilkårene i vedtektene og kravene satt fra kommunen. Sekretariatet mente derfor at støttemomentet som gjelder privatøkonomiske fordeler til andelseierne ikke kunne veie tungt, idet fordelene måtte anses som mer generelle for enhver som fikk eie eller leie båt plass.

Etter en helhetsvurdering innstilte sekretariatet på at foreningen ikke hadde erverv til formål og at den derfor måtte gis medhold i sin påstand om skattefrihet. Skatteklagenemndas flertall var enig. Mindretallet la større vekt på de privatøkonomiske fordelene for foreningens medlemmer og mente at foreningen hadde erverv til formål.

## Infrastruktur

Den skattepliktige var et samvirkeforetak hvis oppgaver ifølge vedtektene var å investere og sikre drift av den reiselivsmessige infrastrukturen i kommunen, herunder stier, løyper og alpinsentre.<sup>3</sup>

Medlemskap/eierskap i foretaket var forbeholdt grunneiere og utbyggere i kommunen som solgte tomter/hytter/leiligheter i næring.

Sekretariatet mente i likhet med skattekontoret at foretaket hadde delt formål. På den ene siden å bidra til tilrettelegging av infrastruktur som allmennheten sannsynligvis kan nyte godt av.

1 NS30/2020.

2 I Rt. 1927 s. 869 (Jessenløyken) er det avgjort at et boligselskap som hadde til formål å skaffe andelseierne bolig, ikke var skattefri. Høyesterett sluttet seg til denne uttalelsen fra et av byrettens medlemmer: «... man kan neppe se bort fra, at hensigten med sammenslutningen i virkeligheten er at skaffe de enkelte deltakere leilighet, altsaa et formaal av privat økonomisk art» Det å skaffe deltakerne bolig var altså et ervervsmessig formål.

3 NS47/2020.



På den andre siden var det ikke tvilsomt at dette ble gjort for å tjene næringsinteressene til foretakets medlemmer. Ved god tilrettelegging og utbygging av infrastruktur, vil medlemmenes tomter mv. bli mer attraktive og dermed gi høyere gevinst ved salg.

Det ble lagt til grunn at den faktiske aktiviteten som ble utført, i hovedsak var ervervsmessig.

Foretaket hadde vedtektsbestemt at det ikke kunne dele ut midler til medlemmene. Dette måtte ses i sammenheng med at foretaket heller ikke hadde til hensikt å generere overskudd. Verken skattekontoret eller sekretariatet mente at utdelingssskrankene kunne tillegges vekt av betydning. Det ble vist til at selv om medlemmene ikke ville motta løpende utdelinger fra foretaket, ville de på sikt kunne nyte godt av økte verdier på egne eiendommer.

Foretaket eide 100 % av aksjene i selskapet A som hadde som formål å selge fast eiendom og drive markedsfø-

ring i forbindelse med dette. A hadde derfor et ervervsmessig formål, og det underbygget at også foretaket i saken hadde ervervsmessig formål.

Sekretariatet innstilte på at foretaket hadde erverv til formål og at det derfor ikke var omfattet av skattefritaket. Det avgjørende for sekretariatets vurdering var at foretakets oppgaver kom medlemmene til gode ved at tomtearealene på medlemmenes eiendommer ble mer attraktive og dermed ville gi høyere gevinst ved et senere salg. Den ville på den måten tilgodese medlemmenes privatøkonomiske interesser.

Skatteklagenemnda var enig.

### Læring og forskning

A var en stiftelse som ble opprettet i 2005 i samarbeid med andre foretak: B, C og D. Stiftelsens formål ifølge vedtektene var å bygge opp og drive et institutt for læring og forskning. Stiftelsen skulle utvikle bedre opplæring og kompetanseutvikling, blant annet

ved utvikling av læringsprogrammer, undervisningsvirksomhet, publisering mv.<sup>4</sup>

Finansieringen av stiftelsens virksomhet ble ivaretatt gjennom økonomiske bidrag og donasjoner fra alle interesserte, så vel offentlige som private, herunder initiativtakerne. Stiftelsen skulle dessuten søke å oppnå inntekter ved aktiviteter som realiserte stiftelsens formål, så som læring og kompetanseutvikling.

På spørsmålet om stiftelsen var skattepliktig, ble det lagt avgjørende vekt på hva som var størst; den interne virksomheten rettet mot stifterne, eller den eksterne kursaktiviteten.

Stiftelsen selv mente antall deltakerdager på henholdsvis intern og ekstern virksomhet måtte være avgjørende, og viste til at tid medgått til intern virksomhet utgjorde 80 prosent av tiden, mens den eksterne tidsbruken utgjorde kun 20 prosent.

<sup>4</sup> NS71/2020.





*Etter en helhetsvurdering innstilte sekretariatet på at foreningen ikke hadde erverv til formål og at den derfor måtte gis medhold i sin påstand om skattefrihet.*

Sekretariatet var ikke enig, og viste til skattekontorets vurdering der det ble lagt avgjørende vekt på omsetningstallene tilknyttet henholdsvis intern og ekstern virksomhet.<sup>5</sup> 80 prosent av kostnadene var tilknyttet den eksterne kursvirksomheten, og inntektene fra denne utgjorde også det vesentligste av stiftelsens totale inntekter. Dette talte for at det var den eksterne kursvirksomheten som var den dominerende, og derfor også hovedformålet til stiftelsen. Til støtte for dette viste sekretariatet også til at majoriteten av staben hadde stillinger som knyttet seg eksplisitt til det eksterne.

Stiftelsen ble ikke ansett som skattefri.

### Antennelag

Vedtektene uttrykte at antennelaget ikke hadde erverv til formål. Driften var basert på selvfinansiering.<sup>6</sup>

Antennelaget mente at forvaltningen av kabelnettet var lagets hovedformål, herunder å sikre at dette hadde den kvaliteten som oppstilles i lov. Det ble videre vist til at formålet var allmenntilgjengelig og samfunnsøkonomisk ved at ikke alle må legge egne kabler.

Sekretariatet mente at antennelaget hadde erverv til formål. Ved vurderingen var det særlig vektlagt at antennelagets mest fremtredende aktivitet var å fremme medlemmenes privatøkonomiske interesser i form av bredbånd/TV-signaler til gunstige vilkår, og at antennelaget ved utøvelsen av denne aktiviteten utgjorde et tjenlig instrument for ervervsmessige formål. I tillegg påpekte sekretariatet at antennelaget opptrådte i konkurranse med kommersielle aktører, og at institusjonens organisasjonsform tilsa at foretaket utøvde økonomisk virksomhet.

Sekretariatet innstilte på at antennelaget ikke var omfattet av skatteoven § 2–32 første ledd.

Skatteklagenemnda var enig.

### Helseforetak

Foretakets vedtektsfestede formål var å drive helseforetaket. Det var også vedtektsfestet at det skulle drives på ideell basis og ikke ha erverv til formål.<sup>7</sup>

Foretakets eiendom var påheftet en klausul om at den bare skulle kunne brukes til visse ideelle formål. Det var også inntatt i vedtektene at selskapet ikke kunne dele ut utbytte og at selskapets midler ved oppløsning over innskutt kapital ville gå til noen som driver lignende virksomhet.

Foretaket mente at det ikke hadde erverv til formål og viste blant annet til at foretak som ikke har erverv til formål vil kunne drive virksomhet som i utgangspunktet er skattepliktig, men som blir skattefri dersom virksomheten som sådan realiserer det ikke ervervsmessige formålet. Foretaket mente at det var nettopp det som var tilfellet i denne saken.

Nemnda mente at den faktiske driften til helseforetaket var avgjørende for om det hadde erverv til formål.

Nemnda anså virksomheten både som samfunnsbyggende og allmenntilgjengelig i den forstand at mennesker som trengte helsetjenester kunne få det i natur-skjønne omgivelser. Likevel var driften bygget på salg av helsetjenester. Det var ansatt kvalifisert helsepersonell for å utføre dette arbeidet, og det ble bygget kompetanse som igjen ble solgt gjennom kurs og utdanningstilbud. Nemnda mente derfor at den faktiske driften med salg av helsetjenester i større grad hadde likhetstrekk med tjenesteytelser med erverv til formål enn virksomhet som tar sikte på å realisere det ideelle formålet.

Nemnda var etter dette av den oppfatning at overskuddet fra driften finansierte senterets formål, ikke realiserte det.

### Barnehage – bindende forhåndsuttalelse<sup>8</sup>

En kirkesokn ville skille ut sin barnehagedrift i et nytt selskap. Selskapet skulle ikke ha annen aktivitet enn barnehagedriften. Ved at barnehagen hadde utvidet kristen formålsparagraf mente soknet at det nye selskapet hadde et ideelt, og ikke økonomisk formål. Det ba derfor om en bekreftelse på at selskapet ville være skattefritt iht. skatteoven § 2–32 første ledd.

Sekretariatet mente at selv om barnehagen skulle ha utvidet kristen formålsparagraf, måtte det være på det rene at hovedformålet likevel var ordinær barnehagedrift. Det ble videre vist til at vedtektene ikke var til hinder for at selskapet kunne opparbeide seg overskudd og dele ut utbytte til eier, altså kirkesoknet. Dette gjorde at sekretariatet mente at selskapet ville ha erverv til formål og at det derfor var skattepliktig. Skatteklagenemnda var enig.

<sup>5</sup> Rt-1991–705 (Veritas II).

<sup>6</sup> NS103/2020.

<sup>7</sup> NS127/2020.

<sup>8</sup> NS137/2020.