

Mva. for ideelle organisasjoner i lys av Ramme Gård

I to artikler ønsker vi å reflektere over mva. og skatteplikt for ideelle organisasjoner i lys av Ramme gård. Dette er artikkel 1 som omhandler mva.



Statsautorisert revisor/
regnskapsfører
Jakob L. Berglund
Fagrådgiver, Knif Regnskap

Ideelle organisasjoner har flere unntak/fritak for mva., jf. mval. Kapittel 3. I kjølvannet av Ramme Gård opplever vi en økt usikkerhet knyttet til hvorvidt noe av aktiviteten til ideelle organisasjoner egentlig burde vært «parkert» utenfor mva.-loven, basert på manglende oppfyllelse av kravene/forventningene til næring.

For å oppfylle kravene til næring er det flere moment, men det er overskuddsforventningen vi ønsker å belyse for ideelle organisasjoner, der gaver/frivillig innsats er en vesentlig faktor.

Ramme Gård

Høyesterett drøfter i Ramme Gård noen prinsippl knyttet til «objektivt sett egnet til å gå med overskudd». Selv om dommen slår fast i punkt 108 at saken er atypisk og ikke nødvendigvis skal gi føringer for vurdering av f.eks. gründer-selskap, så trekker dommen allikevel noen hovedlinjer på moment som er vesentlige for vurdering av overskuddsforventning:

<https://www.domstol.no/no/hoyesterett/avgjorelser/2022/hoyesterett---sivil/HR-2022-2404-A/>

- Nøytralitetshensyn og konkurransevridning skal vektlegges (se punkt 79 der det henvises til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001)).
 - I punkt 80 er det en liten reduksjon av betydningen av nøytralitetshensynet som nevnt i punkt 79.
- Offentlig tilskudd skal inngå i vurderingen om overskuddsevne (se punkt 84).
- En aktivitet må ha objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste. Dette stilles opp mot aktivitet som bærer preg av «hobby/fritidsinnretning» (punkt 57 og 102 som omhandler lærdommen fra Ringnes-dommen Rt-1985-319 samt Kionig-dommen Rt-1995-1422.).
 - Punkt 103 står sammen med punkt 102, men legger til at et kjennetegn for eksempel er hvis forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort.

- Målestokken for overskuddsevne må være atferden til en rasjonell økonomisk aktør. Deretter trekkes det inn at dette ikke er ensbetydende med at driften må være innrettet for å oppnå høyest mulig avkastning. Videre henvises det til andre hensyn som etiske, sosialt entreprenørskap osv. (se punkt 111).
- «... alle økonomiske forhold, de som i alminneligbet inngår i en vurdering av om det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift, skal inkluderes i vurderingen» (se punkt 115).

- Kapitalavkastningsforventning må kunne legges til grunn (se punkt 116-127).
- Avskrivninger skal være med i beregningen (se punkt 131-135).

Ideelle organisasjoner

Ideelle og frivillige organisasjoner er mva.-pliktige på lik linje med andre selskap, dog med et grensebeløp på kr 140 000 i stedet for kr 50 000 (to grensebeløp som etter vårt syn er overmodne for en justering). I tillegg er det en del unntak for denne typen selskap, jf. mval. § 3-12 og § 3-13.

Vår portefølje kjennetegnes av skoler, barnehager, menigheter, (hjelpe)-organisasjoner osv. Vi opplever at i organisasjoner/virksomheter med vesentlig innslag av gaver/frivillig innsats ses det ofte en driftsmodell, et tankesett og styringsmekanismer som på flere måter skiller seg fra en ordinær virksomhet som skal generere avkastning på investert kapital. De mekanismene og tankesettet som normalt er til stede i en virksomhet som tenker profitt, er ofte så nedtonet og underlagt andre forutsetninger at dette gjør det unaturlig å skulle bruke en mer ordinær tankegang rundt næring.

Vi ønsker å vise dette med noen eksempler.

Case: Leirsteder

Knif regnskap har over 40 leirsteder i sin portefølje, og en sammenslåing av regnskapene for 28 av disse (tilfeldig utvalgt) for 2022 viser dette resultatbildet:

	2022	snitt per leirsted	i prosent
Salgsinntekter	67 489 382	2 410 335	76 %
Leieinntekter	2 104 931	75 176	2 %
Gaver	8 533 039	304 751	10 %
Offentlig tilskudd	8 404 662	300 166	10 %
Andre driftsinntekter	1 872 497	66 875	2 %
Sum Driftsinntekter	88 404 511	3 157 304	100 %
Kostnader til leirstedsdrift	23 958 951	855 677	29 %
Lønnskostnader	33 249 395	1 187 478	40 %
Avskrivninger	5 368 415	191 729	6 %
Annen driftskostnad	20 389 689	728 203	25 %
Sum Driftskostnader	82 966 450	2 963 088	100 %
Rente/finans-inntekt	356 178	12 721	
Rente/finans-kostnad	989 281	35 331	
Sum finansposter	-633 103	-22 611	
Resultat før skatt	4 804 957	171 606	

Alle leirstedene er her eid av ideelle organisasjoner. 2022 var et bedre år for leirstedene etter tunge Corona-år. (I posten Leieinntekter ligger kun langtidsutleie. Vanlig overnatting med mva. ligger i posten salgsinntekter.)

Ingen av disse 40 leirstedene klarer seg uten gaver og offentlig tilskudd. Offentlig tilskudd skal (ifølge Ramme Gård) tas med i vurderingen om overskuddsevne. Men gaveelementet mener vi langt på vei beviser at leirsteder ikke er innredet på en slik måte at de er egnet til å gå med overskudd ut ifra hvordan en rasjonell økonomisk aktør ville ha innrettet seg.

Som Ramme Gård slår fast i punkt 111, så kan det være *andre element som trekkes inn som gjør at driften ikke innrettes for å oppnå høyest mulig avkastning*. Dette er et viktig moment å drøfte for ideelle organisasjoner. Punktet lar seg dog vanskelig beløpsfeste. På den ene siden ligger det i menneskets natur at når aktiviteten ikke er vårt levebrød (slik som i Ringnesdommen), så innrettes ikke driften optimalt. På den andre siden er det ikke slik at man bevisst velger mindre

optimale måter å drive et leirsted på, kun fordi eier er en ideell ikke-profitmaksimerende organisasjon.

Det som ofte også er et moment, er at det er stor grad av frivillig innsats på leirstedene, i form av vedlikehold på bygg og anlegg, og også frivillige medarbeidere på arrangementer. Dette ville hos en rasjonell aktør resultert i høyere lønnskostnader. Vi mener at frivillig dugnadsinnsats skal peke i retning av «ikke-næring», siden det bryter med prinsippet om «objektiv overskuddsevne». (Ingen som driver næring som levevei, kan satse sin business på forventet dugnad.)

Kapitalavkastning

Utsnitt av balansen for de 28 leirstedene ovenfor ser slik ut:

	2022	snitt per leirsted
Bygg	237 059 988	8 466 428
Driftsløsøre	16 183 874	577 996
Egenkapital	226 185 736	8 078 062
Langsiktig gjeld	37 833 473	1 351 195

Høyesterett poengterer (122) at «*praksis fra lagmannsrettene siden 1990-tallet gir en rekke eksempler på at et overskudd forutsetter et driftsresultat som på sikt vil gi forrentning av innskutt kapital*». Og i punktene som etterfølger, omtales alt fra 2 til 6,4 prosent. Det er i det hele tatt vanskelig å se hvilken rasjonell økonomisk aktør som har lagt igjen en egenkapital på ca. 8 mill. i et selskap, som vil være fornøyd med et resultat før skatt på ca. 170 000 kroner (og i tillegg er avhengig av gaver og dugnadsinnsats (!)).

Kjernen

Det er selvfølgelig noe aktivitet som frivillige organisasjoner driver, som kan være egnet til å gå med overskudd. Men poenget vi ønsker å fremme, er at nettopp fordi driften ikke er optimalisert med tanke på økonomisk profitt, så medfører det noen mekanismer som ofte resulterer i negativ drift, hvis man ser bort fra gaver og frivillig innsats. I en del tilfeller bærer driften preg av hobby. Og i veldig mange tilfeller er driften innrettet slik at den tar sikte på å gå i 0. Utsagnet «bare vi ikke taper penger så er vi fornøyd, for det er et utvidet formål her» hører vi veldig ofte.

Case: Dugnad

En ikke-avgiftspliktig ideell organisasjon drev en tjeneste inn mot det offentlige, der offentlig ansatte og deres pårørende kunne få en samtale i forbindelse med en krisesituasjon. Den ideelle organisasjonen brukte frivillige til tjenesten og fakturerte det offentlige årlig ca. kr 800 000 (eks. mva.). Skatteetaten ble bedt om en veiledende uttalelse på hvorvidt tjenesten var mva.-pliktig.

Skatteetaten tok en estimert beregning av verdien av frivillig innsats (som innsender ikke hadde estimert beregning på, men som Skatteetaten beregnet til kr 2 922 000), og konkluderte med at organisasjonen ikke oppfyller kravene til næringsvirksomhet, og dermed ikke skulle pålegge mva. på tjenesten.

Vi er usikre på hvor langt vi kan ta Skatteetatens konklusjon på en slik

veiledende uttalelse til anvendelse i andre caser, men som nevnt over så mener vi at frivillig dugnadsinnsats skal trekke tydelig i retningen av ikke-næring.

Skatteetaten vurderte ikke konkurransemomentet i dette caset i det hele tatt.

Konkurransemomentet

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) som også Høyesterett refererer til i Ramme Gård, står det: <https://www.regjeringen.no/dokumenter/otprp-nr-2-2000-2001/id122421/>

3.2.2.3 Næring

... I praksis kan derfor busflidslag og lignende, hvor inntektene fra omsetningen kun er egnet til å dekke påløpte utgifter, anses avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven.

Tilsvarende kan ideelle og allmenntilrette organisasjoner som omtales nærmere i kapittel 7.2.8 omfattes av merverdiavgiftsplikten...

7.1.3.2 Like ytelser bør behandles likt

Det ble av Storvikutvalget omtalt som et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser underlegges den samme avgiftsmessige behandling.

Dette måtte gjelde uavhengig av om tjenesten ytes av det offentlige eller av private, og uavhengig av hvilken yrkesgruppe som utfører tjenesten. Utvalget påpekte imidlertid at dette prinsippet kunne by på vansker når det gjaldt å fastslå om tjenester er likeartede. I henhold til utvalget burde det da tillegges vekt om ytelsene tilbys i konkurranse med hverandre og om forskjellig avgiftsbelastning er egnet til å påvirke forbruksvalget. Etter utvalgets syn var det således arten av tjenestene som skulle vurderes, i utgangspunktet uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten.

7.1.3.3 Hensynet til et positivt proveny

Utvalget mente også at provenymessige konsekvenser burde tillegges vekt for spørsmålet om avgiftsplikt. Det ville i utgangspunktet være lite hensiktsmessig å legge avgift på tjenester hvor det gis offentlig støtte og hvor avgiftsgrunnlaget blir langt lavere enn verdien av den tjenesten som omsettes, slik at provenyet blir negativt. Andre hensyn, eksempelvis hensynet til nøytralitet, kunne likevel etter utvalgets oppfatning gjøre det

ønskelig at slike provenybetragtninger ikke gis avgjørende betydning.

7.2.8.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag ... Utvalget viste imidlertid til at kravet om næringsvirksomhet likevel vil kunne begrense avgiftsplikten for enkelte organisasjoner og foreninger.

Utvalgets mindretall (en person), mente at ideelle organisasjoner og foreninger burde holdes utenfor avgiftsområdet, idet det kan by på en rekke administrative og avgiftstekniske problemer å få disse inn i systemet...

Riktignok gjaldt gjennomgangen mest tjenester, men vi anser drøftingen av konkurransemomentet å være like aktuelt også for varer.

Som det fremkommer fra Storvikutvalget var ikke alle den gang enige i at ideelle organisasjoner i det hele tatt skulle inn i avgiftsområdet. Og selv om proveny ikke skulle gis avgjørende betydning, er det allikevel nyttig å merke seg at nettopp grunnet offentlig støtte og gaver/dugnad, så er (i hvert fall på leirsteder) avgiftsgrunnlaget noe lavere enn verdien av tjenesten som omsettes.

Høyesterett reduserer også i punkt 80 noe av konkurransehensynet i det de skriver; «... Uansett kan verken [nøytralitets] hensynet, eller hensynet til å unngå avgiftskumulasjon mellom næringsdrivende, rokke ved tolkningsresultatet som følger av lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis; For å bli ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven må aktiviteten ha en rimelig mulighet til å gi et overskudd.»

Konkurranse?

Spørsmålet om det faktisk er tjenester som er i konkurranse med hverandre, er også vanskelig å balansere. Hvis vi igjen ser på leirsteder, så vil man intuitivt tenke at disse er i konkurranse med andre overnattingssteder, altså f.eks. hoteller. Men er det egentlig det? Leirsteder ligger ofte til på litt avsidesliggende steder, og i en del tilfeller vil det ikke egentlig være et annet reelt overnattingssted, fordi man ikke først og fremst er ute etter et overnattingssted,

men derimot tillegget som finnes på leirsteder (uteareal, nærhet til natur etc.).

Case: Forlag

En kristen organisasjon eier et forlag der det primært utgis kristne bøker. Bøker er fritatt for mva. når det selges til sluttbruker, men med mva. (høy sats) når det selges til engros. Selskapet har begge typer inntekter og er fullverdig mva.- og skattepliktig.

Forlag og salg av bøker er en bransje som har opplevd nedgangstider en stund, og selskapet har i løpet av de siste 20 årene kun gått med overskudd ett år. Selskapet får hvert år mer mva. tilbake enn det betaler, men fordi deler av salget er fritatt for mva. (og dermed innrømmes mva.-fradrag på kostnader), ville selskapet høyst sannsynlig fått tilbake mva., også ved vanlig overskudds-resultat, og dermed går selskapet litt «under radaren» for kontroll fra det offentlige.

Hvordan kan selskapet gå videre når det konstant går med underskudd? Jo, fordi eier ønsker å drive forlaget, basert på at det opprettholder spredningen av kristen litteratur. Eier foretar dermed kapitalforhøvelser jevnlig, der kapitalen stammer fra gaveinntekter i mor.

Vi er enige i at det kan oppfattes urettferdig for andre forlag som faktisk har overskudd som mål, hvis det ideelle selskapet hadde unngått mva. på salg. Allikevel opplever vi at det er noe som skurrer når proveny-aspektet er satt til side, rasjonell økonomisk adferd er satt til side, og det offentlige i praksis sponser mer av driften (ved mva.-refusjon) enn de burde. (Det er også et moment i Ramme Gård at kjernen i mva.-regelverket er at ordningen skal skaffe det offentlige midler, og i utgangspunktet ikke er ment å være en støtte-instans. Når mva.-cash-flow går fra det offentlige, så inviterer det til en ekstra vurdering).

Eksempel: BESPISNING

Salg av mat er en aktivitet som ideelle organisasjoner ofte beregner mva. på (fordi aktiviteten er større enn unn-



takene i mval. § 3-12/13 aksepterer.). Iht. Storvik-utvalget er det selve arten av tjenesten (eller varen) som skal vurderes, og objektivt sett er det lettere å bruke konkurranseargumentet for å kreve mva. på matsalg.

Men slik vi oppfatter de ideelle organisasjonene, er salg av mat/kiosk nesten alltid et bi-produkt av et annet ideelt formål. Ta f.eks. kafé-salg. En del organisasjoner begynner med salg av mat i Forbindelse med arrangementer (mva.-fritt iht. unntakene), men utvider på sikt, slik at det blir mva.-pliktig. Det som dog ofte er tilfellet, er at matsalget er i forbindelse med et utvidet formål, altså møter eller treffpunkt inn mot en organisasjon. «Kom på kafeen, spis litt og ta en prat med oss» blir et hyppig sitat. Poenget til organisasjon er å selge mat for å komme i kontakt med potensielle medlemmer til organisasjonen. Maten i seg selv er kun et «lokkemiddel».

Problemet er at når den ideelle organisasjonen skal beregne en utsalgspris, så er

arbeidskraften på dugnad, husleien ikke innberegnet (fordi bygget står der allikevel), kapitalkrav ikke innbakt, osv., og dermed selges maten til spotpris. Ingen bryr seg om å beregne brutto-fortjeneste, og hvis det blir for mye «styr» med betaling og mva., så gis maten gratis i stedet.

En del ganger selges også varer noe dyrere enn hos konkurrenter (men ikke så dyr at den blir mva.-fri, jf. fritaket i mval. § 3-12(b)), rett og slett fordi man indirekte baker inn et gaveelement i kjøpet. Kjøper er selvfølgelig klar over dette, men gjennomfører kjøpet uansett, fordi det ligger et ønske om å støtte organisasjonen.

Man kan av og til lure på hvordan man skal beregne dette konkurransefortrinnet.

Avslutning

Det er også innen andre områder ideelle organisasjoner driver som til tider blir mva.-pliktige. Eksempler kan være

radio, utvidet aktivitet innen media (f. eks. bladutgivelser), bruktbutikker med lønnede ansatte, klessalg osv.

Felles for de fleste er at driften bærer preg av hobby eller av å være et biprodukt, og en rasjonell økonomisk aktør hadde oppført seg annerledes. Vi erkjenner at konkurransemomentet er viktig, men setter allikevel spørsmålsteget ved hvor tungtveiende det bør være. Høyesterett sier om Ramme Gård i punkt 108 at caset er atypisk fordi «En overskuddsevne er hverken på kort eller lang sikt nødvendig for å realisere prosjektet.» Nettopp denne atypiske situasjonen kan man på mange måter si gjelder konstant for hele den ideelle sektoren.

De fleste av momentene som trekkes frem i Ramme Gård, taler for at man i langt større grad kunne unngått mva.-belastning hos ideelle selskaper, basert på ikke-oppfyllelse av overskuddsforventningen. I tillegg mener vi at grensen på kr 140 000 er overmoden for oppjustering.