

Skatteplikt 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 to som omhandler skatt.



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

Ideelle organisasjoner er, som alle andre selskap, skattepliktige for inntekt og formue etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a, men dog fritatt for formues- og inntektsskatt etter § 2-32 så fremt selskapet ikke har erverv til formål. Selv om en organisasjon blir skattefri ut ifra et ikke-kommersielt hovedformål, vil fortsatt den delen av driften som utelukkende finansierer dette formålet, være skattepliktig så fremt den overstiger 140 000 kroner i løpet av et år. (Et grensebeløp som etter vårt syn er overmodent for justering.)

For å oppfylle kravene til «erverv til formål» (eller næring) er det flere moment, men det er overskuddsforventningen vi ønsker å belyse, spesielt ved delvis skatteplikt.

Ramme Gård

Høyesterett drøfter i Ramme Gård noen prinsipper knyttet til «objektivt sett egnet til å gå med overskudd». <https://www.domstol.no/no/hoyesterett/avgjorelser/2022/hoyesterett---sivil/HR-2022-2404-A/>

Selv om dommen i hovedsak gjelder merverdiavgift, brukes det i dommen tid på å drøfte skatterettslige moment. Langt på vei kan en del av argumentene for overskuddsvurdering i mva.-regelverket også benyttes på skattespørsmålet.

- «Et krav om objektivt overskuddsevne har av den grunn støtte i [skattelovens ordlyd, selv om det ikke er sagt rett ut.» (Se punkt 49.)
- Nøytralitetshensyn og konkurransevridding skal vektlegges (Se punkt 79 der det henvises til Ot.prp. nr. 76 (2008–2009). Det nevnes videre at «... dette kan lede til at grensen for hva som skal anses som næringsvirksomhet må trekkes ulikt etter skatteloven og merverdiavgiftsloven.» Vi kommer derfor ikke til å bruke tid i denne artikkelen på å drøfte konkurransevridding. Se for øvrig lengre drøftelse i artikkel én av to om mva. (Revisjon og Regnskap nr. 6-2024).
- 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 Kjøning-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 alminnelighet 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

Knif Regnskap har en del delvis skattepliktige ideelle organisasjoner i sin portefølje. Skoler, hjelpeorganisasjoner, menigheter etc. som leier ut såkalte «overskuddslokaler» for mer enn kr 140 000 i året, og som leverer skattemelding for denne aktiviteten. Vi ønsker med et par eksempler å vise hvorfor vi mener dette burde vært unngått, basert på manglende nærings-opppfyllelse.

Som regel bokføres utleie av overskuddslokaler på egen avdeling (eller prosjekt). Dette gjør det lettere å fylle ut næringsspesifikasjonen i forbindelse med innlevering av skattemelding. Som alle andre regnskap der avdelingsregnskapet skal være fullverdig, gi et rettviseende bilde og være til bruk som et styringsverktøy, fordeles felleskostnader også på den skattepliktige utleieavdelingen, basert på de «vanlige» måleparameterne som areal, tidsbruk eller omsetning, alt etter hvilken fordelingsnøkkel man anser gir riktigst bilde av kostnadsdriveren.

La oss ta et eksempel på hvordan avdelingsregnskapet ofte ender opp med å se ut med helt vanlig fordelingsmetode.

Eksempel: Menighet/forening

En menighet pusser opp hele kirkebygget og får i denne forbindelse to ledige kontorer som leies ut til et advokatfirma for kr 300 000 i året. De to kontorene er på til sammen 15 % av arealet av bygget. Andre forutsetninger:

• Balanseført verdi bygg etter oppussing	30 000 000
• Levetid 50 år. Årlige avskrivninger blir da	600 000
• Lønnskostnader i menigheten; 1 årsverk	700 000
• Andre årlige driftskostnader totalt	2 000 000

Regnskapet vil da for et gitt år bli:

	Ideell andel	Skattepliktig andel
Salg og utleieinntekter	50 000	300 000
Gaver	3 000 000	
Lønn	665 000	35 000
avskrivninger	510 000	90 000
Andre driftskostnader	1 700 000	300 000
Resultat	175 000	-125 000

Vurderinger gjort:

- Lønn er innrømmet til skattepliktig andel kun med 5 %, da det som regel er lite tidsbruk involvert på å håndtere en fast utleie
- Avskrivninger er for enkelthets skyld i eksempelet satt likt regnskapsmessig og skattemessig. Det er satt 15 % avskrivninger på skattepliktig andel
- For andre driftskostnader er også 15 % allokert til den skattepliktige avdelingen

Før vi kommenterer på «hva som går galt», trekker vi inn samme eksempel som vi også brukte i artikkelen om mva.

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	

Flere av leirstedene i vår portefølje er skattefrie, men en del er skattepliktige basert på gjennomgang med revisor/skattekontor. Alle 28 i tabellen ovenfor leverer skattemelding.

Kjernen

Det som medfører at denne typen selskap eller avdelinger ikke er egnet til å gå med overskudd, er gaveelementet. I menighets-eksempelet går totalregnskapet med overskudd, mens den skattepliktige andelen går med underskudd. Dette oppstår fordi gaver (som er den største inntektskilden i menigheter (og også mange andre foreninger)), ikke allokteres til skattepliktig andel.

På leirstedene trekkes gaver ut av næringsspesifikasjonen som en permanent forskjell, jf. skatteloven § 5-50, og leirstedene leverer derfor også negative skattemeldinger.

Riktignok kan det drøftes og argumenteres for hvorvidt gaver er skattefrie eller ikke. Vi har eksempler der Skatteetaten har konkludert med at; «Skattekontoret mener gavene har nær tilknytning til selskapet sin virksomhet og ut fra dette er ordinært skattepliktige».

Uansett beviser gaveelementet at aktiviteten ikke er objektivt egnet til å gå med overskudd. Ingen objektiv rasjonell næringsaktør kan belage seg på å få gaver for å gå i pluss. (Det vil heller ikke gi mening å argumentere for at gaver i menighetseksempelet ovenfor skal fordeles til skattepliktig andel, da det må være åpenbart at gavene er gitt til drift av menighet, og ikke utleie av kontorer.) I punkt 95 fra Ramme Gård henvises det til Tidsskrift for Skatterett nr. 1 for 2021; «spørsmålet kan også bli satt på spissen der skattytere investerer i svært påkostede eiendommer, når inntektspotensialet, f.eks fra utleie, ikke kan måle seg med kostnadene.» Dette er nettopp tilfellet for mange ideelle organisasjoner som begynner med overskuddsutleie.

Et annet moment som må belyses, er investeringsbeløpet til menigheten. En rasjonell aktør ville ikke investert 30 mill. hvis utleieutsiktene for 15 % av

arealet kun ville bli 300 000 kroner, og dermed gi et underskudd. Men her er hele poenget nettopp at en menighet investerer ikke rasjonelt for at noe skal gå med overskudd, men derimot for å få et fint kirkebygg i forbindelse med gudstjenestene. Det er bruksverdien av investeringen som allikevel gjør den nyttig, til tross for at den beløpsmessig ikke gir mening.

Og enda et moment som vi ikke har bakt inn, men som Høyesterett bruker en del tid på å drøfte, er kapitalavkastningskravet. For beregning av kapital for leirstedene, se vår første artikkel (Revisjon og Regnskap nr. 6-2024). For menigheten er det ikke allokert rentekostnad, hvilket baserer seg på egenkapitalinnskudd på 30 mill. Her drøfter Høyesterett alt ifra 2 % og oppover til 6,4 %. Både manglende allokering av renter samt manglende betraktning på beregnet verdi av frivillig dugnadsinnsats (på leirstedene) gjør at innretningen av disse aktivitetene objektivt sett er lite egnet til å gå med overskudd.

Case; Delvis skattepliktig skole

En skole leverer skattemelding basert på utleie av overskuddslokaler. Etter årevis med underskudd og akkumulering av skattemessig underskudd til fremføring (basert på fordelingsnøkler som nevnt over) ble det sendt forespørsel til Skatteetaten om sletting av selskapet fra skattemanntallet.

Skatteetaten konkluderte negativt og svarte: «Dere har opplyst at allokering av kostnader viser til at utleien går med underskudd. Vi minner om at det er fradragsrett etter skatteloven § 6-1 kun for kostnader som direkte gjelder den skattepliktige økonomiske virksomheten. Kostnader som gjelder både skattefri og skattepliktig del må fordeles forholdsvis basert på mest mulig korrekte grunnlag. Vi vil forøvrig bemerke at det har formodningen mot seg at utleieaktivitet som drives som et supplement/tillegg til foreningens hovedaktivitet, genererer vedvarende, årlige driftsunderskudd.»

Det kan ved første øyekast høres riktig ut at ingen vil vel være så dumme å drive finansierende utleie som går i underskudd (for da er den jo per definisjon ikke finansierende). Men Skatteetaten later til å glemme det atypiske ved ideelle organisasjoner; så lenge investeringen ikke er gjort med næring for øye, så kan regnskapene få atypiske utslag. I en del tilfeller gjennomføres ikke utleien ut ifra profittmaksimering, men i stedet for å redusere tapet på bygningskostnader.

I Ramme Gård punkt 103 omtales eksempler der «forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort... det gjelder ikke minst dersom det er tale om store beløp, og aktiviteten er finansiert med egenkapital uten lån eller eksterne investorer.» Dommen slår fast at «skattemyndighetene har da et saklig behov for å gå grundigere til verks for å undersøke om kravet om overskuddsevne er oppfylt.» Vi kan ikke se at dette ble gjort i forespørselen ovenfor vedrørende sletting i skattemanntallet.

Fordeling av felleskostnader

Man kunne argumentert for at kun direktekostnader skal allokere til den skattepliktige aktiviteten, og at indirekte kostnader som selskapet uansett ville hatt, ikke skal påvirke overskuddsberegningen.

Til dette skal det sies at det offentlige i andre sammenhenger (der det for eksempel dreier seg om offentlig støtte/tilskudd), er nøye med å presisere at nettopp alle kostnader skal allokere.

• Se for eksempel tolkningsuttalelse fra Utdanningsdirektoratet til privatskoler av 09.04.2024: [Tilleggsvirksomhet og avdelingsregnskap for privatskoler | udir.no](https://www.udir.no/tilleggsvirksomhet-og-avdelingsregnskap-for-privatskoler) I nest nederste avsnitt står det: «...For det andre må skolen fordele mer enn bare merkostnader forbundet med tilleggsvirksomhetene ... å kun fordele merkostnader til tilleggsvirksomhetene vil ikke være i tråd med formålet bak reglene om tilleggsvirksomhet...»

• Se også Lotteri- og stiftelsestilsynets retningslinjer for momskompensasjon for frivillige organisasjoner, punkt 7, b: <https://lottstift.no/for-frivilligheten/momskompensasjon-pa-varer-og-tjenester/forenklet-modell/> « Alle kostnader som er knyttet til den avgiftspliktige delen av virksomheten skal trekkes fra. Det vil si at det ikke bare er kostnadene som er avgiftsbelagt som skal trekkes ut, men også alle andre kostnader knyttet til det avgiftspliktige området. Det vil si kostnader som lønn, avskrivninger, varer og tjenester, andel busleie, andel felleskostnader osv.»

Avslutning

Gaveelementet, som ofte er det særskilte hos ideelle organisasjoner, mener vi langt på vei beviser at aktivitet drevet av ideelle organisasjoner ikke er innredet på en slik måte at det er egnet til å gå med overskudd ut ifra hvordan en rasjonell økonomisk aktør ville innredet seg.

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 O. Utsagnet «bare vi ikke taper penger så er vi fornøyd, fordi det er et utvidet formål her» hører vi veldig ofte.

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