

Nærings- og fiskeridepartementet

Innsendt gjennom departementets hjemmeside

Oslo, 13. august 2021

Ref: DHK

Ansvarlig advokat: Irene Bredvold Weiby

Høringsinnspill til endringer i stiftelsers adgang til å drive næringsvirksomhet

1. Innledning

Vi viser til høringsnotat om endringer i stiftelsers adgang til å drive næringsvirksomhet mv. av 21. mai 2021. BDO Advokater AS vil med dette inngi høringssvar.

På overordnet nivå knytter vårt høringssvar seg til at stiftelser fortsatt må kunne drive underordnede profittsøkende aktiviteter i selve stiftelsen, og at status som «næringsvirksomhet» knyttes til stiftelsens hovedaktivitet.

Per i dag kan en stiftelse ha status som fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd for ideell hovedaktivitet, samtidig som stiftelsen har begrenset skatteplikt for underordnet profittsøkende aktivitet (virksomhet) etter skatteloven § 2-32 andre ledd. Ved vurderingen av om en stiftelse er omfattet av skatteloven § 2-32 første ledd er en sentral og grunnleggende del det å vurdere hva som faktisk er stiftelsens hovedaktivitet. Det er ikke mulig å få skattefritak etter skatteloven § 2-32 første ledd dersom den ideelle aktiviteten er underordnet en annen profittsøkende aktivitet.

Dersom Departementet fastholder at «næringsvirksomhet» skal forstås likt som skattelovens «erverv til formål», mener vi at det er naturlig at tolkningen av «næringsvirksomhet» knytter seg til hovedaktiviteten, slik at en stiftelse ikke anses for å drive «næringsvirksomhet» kun fordi stiftelsen i tillegg driver en underordnet og profittsøkende aktivitet som er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-32 andre ledd.

Etter vår vurdering vil det medføre uheldige skattemessige konsekvenser dersom en stiftelse fremover ikke kan drive en underordnet og profittsøkende aktivitet i selve stiftelsen sammen med den ideelle hovedaktiviteten. Det vil også medføre stiftelser betydelig arbeid og kostnader med å endre struktur. I tillegg vil dette også kunne føre til innlåsing av kapital ved at stiftelser ikke kan nyttiggjøre seg av aktiva for å finansiere hovedvirksomheten/iverksette tapsreducerende tiltak (eks. utleie av fast eiendom i kortere perioder).

Siden en profittsøkende underordnet aktivitet naturligvis er begrenset sammenlignet med hovedaktiviteten, mener vi det i all hovedsak ikke vil være problematisk for stiftelser å omstille seg til endrede rammevilkår og realisere muligheter i markedet. Siden det er begrenset med kapital som er investert i underordnet profittsøkende aktivitet så er den økonomiske risikoen også begrenset for de aller fleste stiftelser.

De hensyn som Departementet mener at taler for at «næringsvirksomhet» skal drives av datterselskap gjør seg dermed begrenset gjeldende for underordnede profittsøkende aktiviteter som kun skal finansiere det ideelle hovedformålet.

Vi bemerker at våre kommentarer ikke berører spørsmålet om statsstøtteretten, men vi ønsker likevel å adressere at begrepet «økonomisk aktivitet» etter statsstøttereglene ikke uten videre kan sammenstilles med vurderingen av om en stiftelse utøver skattepliktig virksomhet etter skatteloven kapittel 5, ei heller kan «økonomisk aktivitet» sammenstilles med den helhetsvurderingen som skal foretas om en stiftelse har «ervert til formål» etter skatteloven § 2-32.

2. Er det behov for å skille ut næringsvirksomhet til datterselskap?

Vi er enig i at det vil være en positiv effekt dersom stiftelser, som per i dag ikke har tatt en vurdering av om de er skattepliktige, tar en vurdering av skattemessig status som følge av foreslåtte regler. Vår erfaring er at stiftelser (og øvrige skattefrie institusjoner) oftere bør ta en løpende vurdering av om stiftelsen fortsatt er omfattet av skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd og andre ledd.

Vi mener imidlertid at det ikke er problematisk at det drives «næringsvirksomhet» i selve stiftelsene, og vi er videre usikre på om det å skille ut «næringsvirksomhet» til datterselskap vil ha de positive konsekvenser som Departementet nevner under pkt. 2.5.3 første og tredje avsnitt.

Vår erfaring er at drift av næringsvirksomhet i selve stiftelsene ikke utgjør noe stort problem i praksis, og at stiftelser er i stand til å ivareta formålet til stiftelsene samtidig som det drives en rasjonell og effektiv virksomhet som tilpasser aktiviteten til utviklingen i samfunnet og markedet.

I høringsnotatet trekker Departementet frem at den foreslåtte begrensningen også vil gjøre det lettere å føre kontroll med stiftelsene. Etter vår vurdering er det ikke nødvendig å skille ut «næringsvirksomhet» til et datterselskap for å ivareta kontrollhensynet. Etter statsstøttereglene må det etableres et formelt skille mellom den økonomiske og ikke-økonomiske virksomheten. Dette kan gjøres enten ved å organisere de økonomiske aktivitetene i et eget rettssubjekt, eller ved å føre separate regnskaper for de økonomiske og de ikke-økonomiske aktivitetene. Det må også etableres et tilstrekkelig kontrollsystem som gjør det mulig for myndighetene å holde oversikt over om det faktisk forekommer kryssubsidiering. Tilgang til tilstrekkelig atskilte og detaljerte regnskaper er et sentralt element i et slikt kontrollsystem.

Vi ber Departementet vurdere om separate regnskaper mellom stiftelsens ikke-økonomiske og økonomiske aktivitet, med tilhørende kontrollsystem, er et tiltak som vil tilfredsstille Lotteri- og stiftelsestilsynets behov for kontroll av stiftelsens virksomhet.

Vårt syn er at det bør gjøres ytterligere undersøkelser for å avklare at stiftelsesformen de facto ikke er egnet til å drive «næringsvirksomhet», slik at det ikke innføres så inngripende regler som her er foreslått uten at hensynene har rot i hverdagen for de aller fleste stiftelser som driver hel eller delvis «næringsvirksomhet».

3. Næringsvirksomhet og begrenset skatteplikt

Departementets forslag om at næringsvirksomhet i nye stiftelser må legges i egne datterselskap, fordrer en avklaring om en underordnet profittsøkende aktivitet fortsatt vil kunne drives av en stiftelse.

Vår erfaring er at mange stiftelser, som ikke har «erwerb til formål» (ikke «næringsvirksomhet» som hovedformål), også har begrenset skatteplikt fordi stiftelsene driver en eller flere underordnede aktiviteter som har profitt som formål. De profittsøkende aktivitetene drives for å finansiere den ikke-erwerbsmessige hovedaktiviteten, samt at den i noen tilfeller er et tapsreducerende tiltak (eks. utleie av lokaler som organisasjonen fra tid til annen ikke trenger til sin ideelle hovedaktivitet).

I utgangspunktet forstår vi Departementets forslag slik at en stiftelse kan drive profittsøkende virksomhet så lenge dette ikke er hovedformålet til stiftelsen, siden «næringsvirksomhet» skal forstås likt som «ikke erwerb til formål». Det innebærer at en stiftelse som har et todelt formål, hvor det profittsøkende formålet er underordnet det ikke-erwerbsmessige hovedformålet, vil kunne drive den profittsøkende underordnede aktiviteten i selve stiftelsen.

Vi er dog noe usikre på ovennevnte siden Departementet under pkt. 2.5.3 trekker frem at terskelverdiene i skatteloven § 2-32 ikke gis vekt ved vurderingen etter stiftelsesloven.

Vi bemerker at disse terskelverdiene ikke er en del av vurderingen av om en stiftelse har «erwerb til formål». Terskelverdiene er kun relevant ved vurderingen av om en stiftelse har begrenset skatteplikt for en underordnet profittsøkende aktivitet.

Mener Departementet her å si at en stiftelse ikke kan drive underordnet profittsøkende aktivitet i stiftelsen, selv om hovedaktiviteten ikke er å anse som «næringsvirksomhet» (stiftelsens hovedaktivitet har ikke «erwerb til formål»)?

Vi ber Departementet tydeliggjøre at en stiftelse fortsatt vil kunne drive underordnet og begrenset profittsøkende virksomhet, så lenge hovedformålet til stiftelsen ikke er å anse som «næringsvirksomhet».

4. Drift av begrenset virksomhet utenfor stiftelsen vil påvirke beskatningen

Under pkt. 2.5.3 skriver Departementet at drift av virksomhet utenfor stiftelsen ikke vil påvirke beskatningen av stiftelsen. Dersom det er slik at stiftelser fremover ikke kan drive underordnet profittsøkende aktivitet i stiftelsen sammen med den ideelle hovedaktiviteten, vil det etter vår vurdering påvirke beskatningen av stiftelsen.

Det er stiftelser i dag som anser det som fordelaktig å være fullt ut skattepliktige, selv om hovedaktiviteten ikke har «erwerb til formål». Stiftelser som har underskudd ved den ideelle hovedaktiviteten får på den måten brukt underskuddet mot overskuddet fra den profittsøkende underordnede virksomheten, slik at samlet skattebelastning blir lavere enn om hovedaktiviteten er fritatt fra skatteplikt. Ved at stiftelsen ikke

påberoper seg skattefritak for hovedaktiviteten, blir det samlet sett en mer korrekt og rimelig beskatning av stiftelsen.

Dersom det fremover er slik at den underordnede profittsøkende virksomheten må skille ut til eget aksjeselskap, vil det dermed bli en høyere skattebelastning siden underskuddet fra den ideelle hovedaktiviteten ikke reduserer samlet skattepliktig inntekt. Siden stiftelser driver slike underordnede profittsøkende aktiviteter for å finansiere det ideelle formålet/hovedaktiviteten, vil økt beskatning medføre at det blir mindre midler til den ideelle hovedaktiviteten.

Dersom en slik begrensning skal gjelde for eksisterende stiftelser vil det være mer fornuftig for en stiftelse å flytte både ideell hovedaktivitet og underordnet profittsøkende aktivitet til et datterselskap, slik at samlet skattebelastning fortsatt blir lavest mulig. Det vil medføre mye arbeid og kostnader å flytte alle aktiviteter til datterselskap, og vi er usikre på om det i hele tatt lar seg gjøre for alle stiftelser uten at den ideelle hovedaktiviteten påvirkes negativt. Det er også et spørsmål om stiftelseslovens rammer i det hele tatt tillater en slik utskillelse hvis aktiva er gitt for å finansiere stiftelsen, siden aktiva i datterselskapet ikke er bundet sammen med formålet til stiftelsen.

Et annet spørsmål i den anledning er om Lotteri og stiftelsestilsynet vil være enig i at en stiftelse ikke driver «næringsvirksomhet» etter stiftelsesloven, samtidig som stiftelsen av skattemessige hensyn velger å ikke påberope seg at det er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd (altså at stiftelsen etter skatteloven har «erverv til formål»).

For å unngå uheldige skattemessige konsekvenser og skjevheter mellom nye og eksisterende stiftelser, mener vi det er viktig at Departementet gir regler om at en stiftelse kan drive underordnet profittsøkende aktivitet i selve stiftelsen (altså aktivitet som kun er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-32 andre ledd).

Etter vår vurdering vil de hensyn som begrunner den foreslåtte begrensningen gjøre seg mindre gjeldende for underordnede profittsøkende aktiviteter som kun skal finansiere det ideelle hovedformålet, samtidig som det blir mer administrativ oppfølging for stiftelsen dersom det pålegges at virksomhet skal legges i et aksjeselskap/datterselskap (eks utarbeidelse av eget regnskap, rapportering av skatt/mva for selskapet).

5. Behov for overgangsregel og endring av skatteloven

I utgangspunktet er vi positive til at den nye begrensningen, dersom den innføres, kun skal ha virkning for nye stiftelser. Samtidig er vi tvilende til om det er praktisk å ha to regelsett på dette området, da det medfører forskjellsbehandling og fordi to regelverk (med overgangsregler) særlig vil være komplekst for mindre stiftelser å forholde seg til.

Vi er også tvilende til om det å skille «næringsvirksomhet» og underordnet profittsøkende aktivitet lar seg gjøre i praksis, samt hvordan det å overføre «næringsvirksomhet» til datterselskaper vil stå seg opp mot stifters intensjon og formålet til stiftelsen. Etter vår vurdering bør dette utredes grundigere før

Departementet tar stilling til overgangsregler og om forslaget bør gjelde for eksisterende stiftelser.

Et annet hensyn her er om det er behov for «å frede» også nye stiftelser som endrer aktivitet, altså at en ny stiftelse endrer aktivitet fra «ikke-næringsvirksomhet» til «næringsvirksomhet». Selv om formålet til en stiftelse står relativt fast, så er selve aktivitetene langt fra statiske (omfang og innhold vil variere over tid). Vi ber Departementet vurdere hvilke overgangsregler som skal gjelde i slike tilfeller, og om det bør settes tids- og beløpsgrenser slik at stiftelser som er av mindre omfang ikke må reorganisere dersom hovedaktiviteten endres til å være «næringsvirksomhet».

Forslaget om at begrensningen kun skal gjelde for nye stiftelser krever likevel at det gis en bestemmelse i ny stiftelseslov om hvordan en stiftelse skal håndtere at hovedformålet endres fra ikke-erhvervsmessig til ervervsmessig, herunder hvor lang tid en slik stiftelse har på seg til å endre strukturen til å være i tråd med den foreslåtte begrensningen.

Vi foreslår i samsvar med høringsnotatet at en stiftelse får en overgangsperiode på 5-10 år på å endre strukturen etter at hovedaktiviteten endres til være «næringsvirksomhet».

En plikt for en stiftelse til å legge næringsvirksomhet til egne datterselskap krever også at det gjøres endringer i skatteloven, slik at stiftelsen kan omorganisere uten at det utløses umiddelbar beskatning.

Dersom det ikke gis endringer i skatteloven og Departementet samtidig mener at en stiftelse ikke kan drive underordnet profittsøkende aktivitet i selve stiftelsen, vil stiftelsen bli beskattet for å ha realisert den underordnede aktiviteten (alle eiendeler og forpliktelser anses solgt til markedsverdi) når det overføres til et datterselskap. Vi mener det er risiko for at det i så fall vil pålegge stiftelser en skattekostnad som negativt vil påvirke både den ideelle hovedaktiviteten og den underordnede profittsøkende aktiviteten.

Med vennlig hilsen
BDO Advokater AS

Dan Henrik Kristiansen
Advokat