



Norges Skogeierforbund  
Erik Lahnstein og Dag Skjølaas  
Postboks 1438, Vika  
0115 Oslo

U.off. offl. § 13, lignl. § 3-13 nr. 1, sktbl. § 3-2

## Skogsbilveglag og skatteplikt – skatteloven § 2-32

Vi viser til Norges Skogeierforbund sin henvendelse i brev av 25. november 2014 samt etterfølgende korrespondanse og møte når det gjelder spørsmål om skogsbilveglag kan anses som skattefri organisasjon etter skatteloven § 2-32.

Etter det opplyste er skogsbilveglag en sammenslutning av skogeiere opprettet for å fordele kostnader mellom andelshaverne i tilknytning til bygging og vedlikehold av skogsveger. Skogsbilveglag skal således på vegne av andelseierne bygge og drifte privat veg som går over de ulike grunneierens eiendom, hvor formålet er kostnadseffektivt å bygge skogsbilveg for uttransport av tømmer og gjøre skog i vegens nytteområde tilgjengelig for en aktiv skogforvaltning.

Lagene kan være organisert som samvirkeforetak, foreninger eller tingsrettslig sameier. Norges Skogeierforbund har anbefalt medlemmene sine å organisere skogsbilveglag som samvirkeforetak, og har utarbeidet forslag til normalvedtekter. Normalvedtektene er tilpasset både samvirkeloven og vilkårene for å bli ansett som skattefri organisasjon etter skatteloven § 2-32.

### *Skattedirektoratets konklusjon*

Skattedirektoratet finner at skogsbilveglag stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund (oversendt Skattedirektoratet den 23. november 2015) og som utøver faktisk drift og virksomhet i samsvar med normalvedtektene vil kunne anses for ikke å ha erverv til formål, jf. skatteloven 2-32.

Skattedirektoratet vil nedenfor gi en generell vurdering av en slik organisering i tilknytning til skattefritak etter skatteloven § 2-32.

### **1. Lovbestemmelser**

Selskapsformen "*samvirkeforetak*" er definert i samvirkelova § 1 annet ledd. Samvirkeforetak har eiere og er således ikke et selveiende foretak. For at det skal foreligge et samvirkeforetak må hovedformålet være å fremme de økonomiske interessene til medlemmene (dvs.



eierne/deltakerne/medlemmene). De økonomiske interessene til medlemmene skal fremmes gjennom deres deltakelse i selskapet "som avtatarar, leverandørar eller på annen liknande måte ..".

Videre er det et krav om at avkastningen, utenom en normalforrenting av innskutt kapital, enten blir stående i selskapet eller blir fordelt mellom medlemmene (eierne/deltakerne/medlemmene) "på grunnlag av deira andel i omsetninga med samanslutninga", jf. samvirkelova § 1 annet ledd nr. 1. Vedtektene kan fastsette at medlemmene kan få utbetalt hele eller deler av årsoverskuddet på grunnlag av deres omsetning med foretaket, jf. samvirkeloven § 27, jf. § 26. En eventuell utdeling fra samvirkeforetaket skal således bygge på omfanget av handel mellom foretaket og deltakerne, og ikke eierandelen.

Skatteloven § 2-32 fritar fra skatteplikt "selskap eller innretning som ikke har erverv til formål". I dette ligger det at en ellers skattepliktig virksomhet kan bli fritatt for formues- og inntektsskatt dersom bestemmelsens vilkår er oppfylt.

Selv om samvirkeforetak etter samvirkeloven har et økonomisk formål, kan likevel vedtekter og faktisk drift være slik at aktiviteten etter en konkret vurdering oppfyller vilkårene for å være ikke-erhvervsmessig, se Lignings-ABC "Skattefrie institusjoner mv." pkt. 1.1.

En forutsetning for vurderingen av om en aktivitet er skattefri etter skatteloven § 2-32, er at det foreligger en virksomhet av økonomisk karakter etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Kjernen i virksomhetsvurderingen er om det drives en økonomisk aktivitet som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid slik skattyter driver.

Først hvis det foreligger en økonomisk skattepliktig aktivitet, er det aktuelt å ta stilling til om kriteriet for skattefritak er oppfylt etter § 2-32.

## **2. Begrensing av skatteplikt etter skatteloven § 2-32**

Utgangspunktet for skattefritak er at virksomheten "ikke har erverv til formål", jf. skatteloven § 2-32 første ledd. Ved vurderingen av om det foreligger et ervervsmessig formål eller ikke, skal det ifølge rettspraksis tas utgangspunkt i sammenslutningens vedtektsbestemte formål, faktiske virksomhet og oppbygning. Dette omtales som hovedmomentene. I tillegg er det gjennom rettspraksis utviklet flere andre tolkningsmomenter, slik som:

- hensynet til konkurransesituasjon,
- likebehandling,
- hvordan inntektene anskaffes/finansiering av virksomheten,
- om det foreligger et ideelt formål,
- om det er anledning til å dele ut utbytte eller lignede til medlemmene.

Kommer man frem til at sammenslutningen er skattefri, er alle inntekter som *realiserer* det ikke-erhvervsmessige formålet unntatt fra beskatning. Har sammenslutningen også inntekter av økonomisk virksomhet som *finansierer* det ikke-erhvervsmessige formålet, er dette skattepliktige inntekter. Utgjør den økonomiske virksomhet mer enn 50 prosent av den totale virksomheten, vil formålet bli ansett å være ervervsmessig, og institusjonen vil ikke komme inn under skattefritaket.



Ved den konkrete vurderingen vil skogsbilveglagets faktiske drift, dvs. vurdering av hva laget rent faktisk har utøvd av aktiviteter i inntektsåret, veie tungt.

### **3. Normalvedtektens innhold**

Norges Skogeierforbund anbefaler at skogsbilveglag organiseres som samvirkeforetak, jf. normalvedtektene § 1. Vår vurderingen bygger på normalvedtekter for skogsbilveglag organisert som samvirkeforetak.

Formålet med skogsbilveglaget er i normalvedtektene § 2 beskrevet slik:

*Veglaget skal bygge og vedlikeholde en skogsbilveg fra [.....] over [.....] til [.....].  
Veglaget har som formål å redusere andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer og å gjøre skog i vegens nytteområde tilgjengelig for aktiv skogforvaltning.*

*Foretaket driver ikke ervervsvirksomhet. Overskudd skal føres tilbake til foretaket.*

Av normalvedtektene § 3 fremkommer det at eiere av skog i vegens nytteområde kan tas opp som medlemmer i veglaget. Det åpnes også for at eiere av annen landbrukseiendom eller helårsboliger i vegens nytteområde kan bli medlemmer. Videre fremgår det at eierandel i skogsbilveglaget skal følge eiendommen og ikke kan skilles fra denne.

Fordelingen av andeler mellom andelseierne i skogsbilveglaget skal fastsettes på grunnlag av den bruk eller nytte hver enkelt har av vegen, jf. normalvedtektene § 4. Fordelingen danner grunnlag for andelseiernes ansvar og rettigheter overfor veglaget og for fordelingen av anleggs- og vedlikeholdskostnader.

Normalvedtektene § 5 omhandler nærmere den enkelte andelseiers rettigheter og forpliktelser når det gjelder å stille grunn til utbygging av veger, velteplasser mv. til disposisjon.

Det økonomiske forholdet mellom andelseierne og skogsveglaget er regulert i normalvedtektene § 11. Av bestemmelsen fremkommer det at drift og vedlikehold skal finansieres med vegavgift fra andelseiere, samt årsavgift og bompenger fra andre brukere, jf. normalvedtektene § 11. Vegavgiften utlignes på andelseieren etter andelsfordelingen, mens størrelsen på bompenger må godkjennes av kommunen iht. veglova § 56. Vedtektene åpner således for at andre enn andelseierne kan innvilges rett til bruk av veg gjennom å betale vederlag for bruken, enten gjennom tilknytningsavgift, årsavgift eller bomavgift. Dette kan være aktuelt for hytteiere, festeeiere, andre leietakere og i forbindelse med friluftaktiviteter.

Videre fremkommer det at dersom veglaget enkelte år går med overskudd, skal dette settes av i fond for fremtidige vedlikeholdskostnader. Skogsbilveglaget kan ikke utbetale avkastning på kapital eller gi andelseierne etterbetaling, og i henhold til normalvedtektene § 6 har heller ikke andelseierne krav på tilbakebetaling av innbetalt andel av anleggskostnader eller del av veglagets formue ved utmelding. I forslag til oppløsningsbestemmelsen i oppdaterte normalvedtekter § 16, mottatt av



Skattedirektoratet den 23. november 2015 (ikke publisert i nettutgaven av vedtektene), er det ikke anledning til utdeling ved oppløsning. Eventuell formue skal ved oppløsning brukes til vedlikehold av andre felleseide skogsbilveger i område.

#### 4. *Vurderinger*

I den følgende vurdering legges det til grunn at skogsbilveglaget er stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund uten adgang til utdeling til medlemmene, og at faktisk drift og virksomhet er i samsvar med normalvedtektene.

##### 4.1. *Spørsmål om det foreligger skattepliktig virksomhet*

Det første spørsmålet det må tas stilling til er om skogsbilveglag driver aktivitet av økonomisk karakter som i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Herunder stilles det krav til at virksomheten er av en viss varighet og omfang, i tillegg til at det må være en økonomisk aktivitet som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid slik skattyter driver.

Det antas å kunne være stor variasjon i aktivitetens varighet og omfang i de ulike skogsbilveglagene, avhengig av størrelse og beliggenhet.

Inntekten i skogsbilveglaget vil hovedsakelig bestå av vegavgift fra andelseierne, i tillegg til bompenger/årsavgift fra andre som benytter vegen.

Vurdering av om det drives virksomhet må gjøres konkret i de enkelte tilfellene. Det antas at det vil kunne være skogsbilveglag som ikke kan anses å drive virksomhet i skattelovens forstand fordi aktiviteten er svært liten og driften ikke er egnet til å gå med overskudd over tid.

Vi legger til grunn for den videre vurdering at skogsbilveglagene driver skattepliktig virksomhet.

Dersom det foreligger virksomhet i skattelovens forstand, må det vurderes om kravene til "*ikke erverv til formål*" er oppfylt, jf. skatteloven § 2-32, 1. ledd.

##### 4.2. *Har skogsbilveglagene "erverv til formål"?*

Som nevnt ovenfor fremkommer det følgende av forslag til normalvedtekter for skogsbilveglag:

- Formålet er å bygge og vedlikeholde en skogsbilveg, slik at andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer reduseres og å gjøre skog i egen nytteområde tilgjengelig for en aktiv skogforvaltning.
- Det er kun eiere av skog og eiere av annen landbrukseiendom eller helårsboliger i vegens nytteområde som kan bli medlemmer. Eiere og festere av fritidsboliger i vegens nytteområde kan innvilges bruksrett mot inngåelse av en særskilt avtale med veglaget og betaling av en tilknytningsavgift
- Eiendelen kan ikke skilles fra eiendommen
- Laget kan ikke utdele utbytte eller annen form for etterbetaling
- Ved oppløsning fremkommer det at andelseierne ikke får utbetalt et eventuelt overskudd



Når det gjelder det vedtektsbestemte formål er disse sammensatt og gir ikke et entydig ikke-økonomisk formål.

Skogsbilveglaget skal stå for bygging og vedlikehold av skogsbilveg over et bestemt område, med det til formål å redusere andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer og å gjøre skog tilgjengelig for skogforvaltning. Hovedformålet er, slik Skattedirektoratet ser det, å fremme den enkeltes grunneiers næringsinteresse ved å bygge og drifte veg slik at en aktiv skogforvaltning kan gjennomføres. Dette utgjør en fordel for andelstakerne og fremme deres næringsinteresser. Dette trekker isolert sett i retning av skatteplikt.

Av vedtektene fremkommer det eksplisitt at skogsbilveglaget ikke skal drive ervervsvirksomhet og overskudd skal føres tilbake til foretaket. Det ikke er mulig å dele ut et eventuelt overskudd etter normalvedtektene §§ 2, 6 og 16. Dette taler for at skogsbilveglagene ikke har erverv til formål, men er ment å drive til selvkost.

Andre momenter som inngår i vurderingen av om det foreligger et ikke ervervsmessig formål er institusjonens faktiske virksomhet og oppbygning.

Andelslaget er organisert som et samvirkeforetak, som etter samvirkeloven har et økonomisk formål. Imidlertid er det praksis for at samvirkeforetak kan komme inn under skattefritaket. Skogsbilveglag som er stiftet etter normalvedtekter som foreslått av Norges Skogeierforbund, skal sette av et eventuelt overskudd til fond for fremtidig vedlikehold og anleggsarbeider på vegen, og kan ikke utbetale overskudd til andelseierne. Det kan heller ikke utbetales avkastning på kapital, foretas etterbetaling eller tilbakebetale innbetalt andel av anleggskostnader eller del av veglagets formue ved utmeldelse. I forslag til normalvedtekter, fremlagt Skattedirektoratet 23. november 2015, er det også foreslått en bestemmelse om at eventuell gjenværende formue skal brukes til vedlikehold av andre felleseide skogsbilveger slik at formuen ved oppløsning ikke kan utdeles til medlemmene. En slik bestemmelse vil være, etter Skattedirektoratets vurdering, en forutsetning for at skogsbilveglaget kan anses for ikke å ha erverv til formål.

Det fremkommer ikke eksplisitt av vedtektene at veglaget skal drives til selvkost, men vi antar at dette ligger som en rettesnor da det ikke er mulighet til å dele ut eventuelt overskudd eller tilbakebetale innbetalt kapital til andelseierne.

På møtet med Skattedirektoratet ble det opplyst at de årlige vedlikeholdskostnadene varierer. Det ble opplyst at grusing og grøfterens bør utføres hvert tiende år, kraftrydding hvert fjerde år og høvling hvert år. Hvis det fastsettes en noenlunde lik årlig vegavgift for andelseierne, vil det i årene hvor det ikke grøftes eller gruses genereres et overskudd som skal dekke slike kostnader et senere år. Dette vil kunne innebære en tidfestingsfordel for den enkelte andelseier, da de får fradrag på et tidligere tidspunkt enn kostnadene oppstår. Skattedirektoratet legger til grunn at inntekter og kostnader over tid utligner hverandre da det ikke er anledning til å dele ut overskudd.



Skattedirektoratet finner at en slik oppbygning gir lite incitamenter til å benytte skogsbilveglaget som et instrument for å samle overskudd/tjene penger. Momentet trekker ikke i retning av at veglaget har erverv til formål.

Når det gjelder konkurransesituasjonen, kan Skattedirektoratet ikke se at dette momentet er relevant for skogsbilveglag. Skogsbilveglagene bygger ikke veg i konkurranse med andre aktører.

I praksis er det lagt til grunn at institusjoner som fremmer medlemmenes private, økonomiske, forbruksmessige og/eller yrkesmessige interesser, anses for å ha erverv til formål. For eksempel vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved å påta seg oppgaver som naturlig hører hjemme i enkeltmedlemmets virksomhet, men som kan løses bedre i fellesskap, være skattepliktig. Det vises til praksis rundt bl.a. servicekontorer og innkjøp/salgslag.

På den annen side er det eksempler i praksis som viser at institusjoner som isolert sett tjener som en hjelpeorganisasjon for spesielle næringsinteresser/grupper, kan være skattefrie, se Høyesteretts avgjørelser som Veritas 1 (Rt. 1955 s. 175) og Lloyd (Rt. 1958 s. 1108). Høyesterett legger avgjørende vekt på at det dominerende for institusjonenes formål er at de er samfunnsnyttige, allmenne virksomheter. De samme vurderinger og prinsipper er lagt til grunn når det gjelder institusjoner som isolert sett gir private en fordel. Private foreldredrevne barnehager er ansett for å være skattefrie under forutsetning at de er drevet til selvkost og ikke tar sikte på vedvarende overskudd, jf. Finansdepartementets uttalelse 30.4.2003, jf. Utv. 2003 s. 914. Videre er private vannverk i uttalelse fra Skattedirektoratet ansett som skattefrie. Det ble ikke lagt avgjørende vekt på at private andelsvannverk fremmet andelseiernes private økonomiske interesser, jf. Utv. 2013 s. 1735, under henvisning til den allmenntilgode verdien bak slik etablering.

Disse eksemplene viser isolert sett at institusjoner/organisasjoner kan ha aktivitet der private eller næringsinteresser oppnår en fordel uten å bli ansett for å ha erverv til formål, i tilfeller der institusjonen har en samfunnsnyttig funksjon.

Organisering av skogsbilveglag er en nødvendig og god løsning for å få til skogsdrift og fremstår ikke som en næringsvirksomhet med et sikte på vedvarende overskudd. Det er politisk ønskelig, og det er samfunnsnyttig, med en bærekraftig skogsdrift. Det kan også gis offentlig tilskudd til nybygging av skogsveier og ombygging av eksisterende skogsveier, se § 5 i forskrift om tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket av 2.4.2004 nr. 447.

Skattedirektoratet legger til grunn at skogsbilveglag der faktisk drift er i samsvar med normalvedtektene ikke er egnet til, og ikke vil bli benyttet til, å bygge opp et større skattefritt overskudd over tid enn det som er nødvendig for forsvarlig drift og vedlikehold av vegene. Da det er vedtektsbestemt at det ikke kan ytes utdeling til andelseierne er det skattemessig liten gevinst ved en slik organisering. Dette med unntak av en mulig tidfestingsfordel hvor innbetalt vegavgift er høyere enn den årlige kostnaden til vedlikehold/drift av skogsbilvegen. Dersom kostnadene ved skogsdriften for den enkelte grunneier går ned ved etablering av skogsveglag, noe som forøvrig også er et av målene med en slik felles samarbeid om utbygging og drift, vil skattemessig



overskudd i næringsvirksomhet bli høyere. Organiseringen har i prinsippet samme skattemessige effekt som om grunneierne hadde bekostet bygging og vedlikehold av sin del av veggen.

Skogsbilveglaget har inntekter av vegavgift fra andelseierne, årsavgift og bomavgift fra andre brukere. Av skatteloven § 2-32, 2. ledd fremkommer det at dersom organisasjon som omfattes av skattefritaket etter første ledd driver økonomisk virksomhet, er formue og inntekt av den økonomiske virksomheten skattepliktig, imidlertid slik at økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når *omsetningen* av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger kr 70.000.

Det avgjørende ved vurderingen av skatteplikt for den økonomiske aktiviteten er om inntektene finansierer eller realiserer formålet med skogsbilveglaget. Skogsbilveglagets formål er å gjøre skog i veiens nytteområde tilgjengelig for skogdrift. Skattedirektoratet ser det slik at å anlegge og drive skogsbilveg for andre enn andelseierne vil ligge utenfor formålet og en eventuell skattefri aktivitet. Inntekten fra annen økonomisk aktivitet og fra andre enn andelseierne vil normalt være inntekter som finansierer skogsbilveglagets drift, ikke inntekter fra aktivitet som realiserer formålet. Slike inntekter er skattepliktig når omsetningen overstiger kr 70.000. Utgjør inntekter mer enn 50 prosent av totale inntekter, vil skogsbilveglaget kunne bli ansett for å ha erverv til formål og ikke komme inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32, 1. ledd.

### 5.3. Avslutning

Slik Skattedirektoratet ser det, er ikke organiseringen et egnet instrument til å bygge opp skattefrie inntekter eller formue for andelseierne, fordi det ikke er anledning til å dele ut av overskudd eller innbetalt andelsvederlag eller tilbakebetale gjenværende formue ved oppløsning. Organiseringen av skogsbilvegbygging i veglag er ikke gjort for å gå med overskudd, men for å oppnå en hensiktsmessig organisering av vegbygging/vedlikehold av skogsbilveg.

Et skogsbilveglag med vedtekter tilsvarende normalvedtektene og som er drevet i tråd med normalvedtektene vil kunne falle inn under skattefritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32. Direktoratet peker særlig på at det ikke er et ervervsmessigformål som ligger til grunn for virksomheten, og at kostnadene til vegutbygging ville vært fradragsberettigede kostnader også dersom hver enkelt grunneier hadde kunnet bygge egen veg.

Imidlertid påpeker vi at i tilfeller hvor skogsbilveglaget driver økonomisk virksomhet som ikke realiserer formålet, må det vurderes skatteplikt for inntektene av dette, og eventuelt hvorvidt dette kan medføre at skogsbilveglaget har karakter av erverv til formål. Inntekt fra andre enn andelseierne vil være et moment for skatteplikt. Hvis slike inntekter overstiger 50 prosent av inntektene, vil ikke foretaket komme inn under skattefritaket. Hvis slike inntekter er mindre enn 50 prosent, vil de være skattepliktige etter § 2-32, 2. ledd hvis de overstiger kr 70 000.

Skattedirektoratet presiserer at for å komme inn under skatteloven § 2-32 må vedtektene ikke gi rom for årlige utdelinger og det må fremgå at ved oppløsning skal eventuell kapital tilfalle formålet, slik som det fremkommer av normalvedtektene fremlagt for Skattedirektoratet 23. november 2015.



Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Anette Utheim Eggesbø  
*Underdirektør*  
Rettsavdelingen, foretaksskatt  
Skattedirektoratet

Beathe Kollstrøm Woxholt  
*Seniorskattejurist*

*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer*