

# Gjennomgang av momskompensasjons- ordningen

*Kultur- og likestillingsdepartementet  
Oslo, 27. mars 2023*



Kultur- og  
likestillingsdepartementet

**EY**

Building a better  
working world

# Innholdsfortegnelse

1.	Sammendrag	3
2.	Innledning	5
	2.1 Bakgrunn	5
	2.2 Formål	5
	2.3 Mandat	6
	2.4 Avgrensninger	7
	2.5 Datainnsamling	7
3.	Sammendrag av ordningen	8
	3.1 Generelt	8
	3.2 Forenklet- og dokumentert søknadsmodell	9
	3.3 Hvilke anskaffelser er det merverdiavgift på	12
	3.4 Andre merverdiavgiftskompensasjonsordninger	12
4.	Juridiske problemstillinger	14
	4.1 Bakgrunn	14
	4.2 Avgrensning mot offentlig virksomhet	15
	4.3 Avgrensning mot næringsinteresser	20
	4.4. Avgrensning mot private kostnader	23
	4.5 Avgrensning mot EØS	26
	4.6. Særskilt om fast eiendom	28
	4.7 Delvis kompensasjonsberettiget virksomhet	30
5.	Metode	31
	5.1 Intervju av frivillige organisasjoner	32
	5.2 Analyse av tallmateriale	32
6.	Analyse momskompensasjonsordningen og organisasjonslandskapet	33
	6.1 Kostnadsutvikling	34
	6.2 Finansiering	44
	6.3 Organisasjonslandskapet	47
	6.4 Søknadstidspunkt	50
	6.5 Ulik søkemodell for sentralledd og underledd	52
7.	Forslag til forbedringer og anbefalinger	53
	7.1 Forslag til regeltekniske forbedringer	54
	7.2 Anbefalinger	54

# 1. Sammendrag

Merverdiavgiftskompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner er rammestyrte og det gis kompensasjon innenfor den rammen Stortinget har bevilget for det enkelte år. For 2023 er rammen satt til 2 025 mill. kroner. Formålet med ordningen er å fremme frivillig aktivitet gjennom å kompensere organisasjonene for betalt merverdiavgift ved innkjøp av varer og tjenester.

Ordningen for merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner fremstår som treffsikker og vi ser at den bidrar til mangfold blant de frivillige organisasjonene som søker om momskompensasjon. Søknadsgrunnlaget har økt hvert år siden 2010, med unntak av under pandemien. Økt søknadsgrunnlag skyldes to forhold; at flere organisasjoner kommer inn i ordningen og at aktiviteten i de eksisterende organisasjonene øker.

Økningen i antall søknader knytter seg i hovedsak til forholdsvis små organisasjoner. Den økonomiske konsekvensen av at det kommer flere små organisasjoner inn er relativt lav sammenlignet med aktivitetsøkningen vi ser i de største organisasjonene.

Vi observerer at det kommer flere nye organisasjoner inn i ordningen enn organisasjoner som faller ut, slik at det blir en netto tilvekst av organisasjoner som ikke søkte året før. Ny i denne sammenheng betyr at organisasjonen ikke søkte året før, men kan ha søkt tidligere år. Organisasjoner som har falt ut har søkt tidligere, men ikke søkt påfølgende år.

Det økonomiske grunnlaget for momskompensasjon er relevante kostnader i frivillige organisasjoner. Disse organisasjonene er i stor grad finansiert av offentlige tilskudd. Informasjon fra regnskapene til et utvalg større frivillige organisasjoner tyder på at offentlige tilskudd utgjør en økende andel av finansieringen til disse organisasjonene.

Det gjøres ikke fradrag for offentlige tilskudd i momskompensasjonsordningen. Dette medfører at offentlige tilskudd er en av de store driverne for veksten i søknadsgrunnlaget til ordningen.

Det finnes flere vanskelige juridiske avgrensninger relatert til ordningen. Dette gjelder særlig avgrensningene mot offentlig virksomhet, næringsvirksomhet, private kostnader og EØS-avtalens statsstøtteregler. Fast eiendom er også et område hvor det kan oppstå vanskelige vurderinger.

Flere av organisasjonene beskriver avgrensningene mot offentlig virksomhet som vanskelig. Det kan være til dels store variasjoner om og hvordan frivillig sektor er involvert i samarbeid om tjenesteleveranser i kommunene. Dette kan føre til at kompensasjon for den frivillige aktiviteten nektes/innvilges avhengig av hvordan tilbudene er organisert.

EØS-avtalens statsstøtteregler er komplekse, med et omfattende rettskildetilbud. For å gjøre det enklere for søkerne bør det gis ytterligere veiledning med eksempler og typetilfeller.

Når det gjelder grensdragningen mot private kostnader er det primære formålet sentralt, f.eks. det å eie eller bruke en bestemt type formuesgode som hytte, kjøretøy eller bygning, Vi ser at privatpersoners nytte synes å vektlegges i tilfellene hvor det gis avslag, selv om allmennheten/ personer utenfor foreningen også kan få nytte av virksomheten.

Kompensasjonsordningen skiller seg fra både merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven ved å avgrense mot påkostninger som holdes utenfor søknadsgrunnlaget. Dersom påkostninger inkluderes i ordningen uten at rammen økes, vil dette kunne medføre reduserte utbetalinger til organisasjoner som ikke har eiendom.



## 2. Innledning

### 2.1 Bakgrunn

Kultur- og likestillingsdepartementet (KUD) ønsket en gjennomgang av merverdiavgiftskompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner for å få mer kunnskap om muligheter for forenklinger, hvorvidt ordningen kan bli mer treffsikker og innsikt i hvordan ordningen vil utvikle seg i fremtiden, herunder kostnadssiden og mangfold i ordningen.

### 2.2 Formål

KUD har i konkurransegrunnlaget beskrevet formålet med gjennomgangen:

*Regjeringen vil i 2022 legge opp til en gjennomgang av ordningen med utgangspunkt i regjeringens frivillighetspolitiske mål. Ordningen er et sentralt virkemiddel for å styrke organisasjonenes selvstendige stilling og legger til rette for lokal aktivitet og deltakelse. Det overordnede formålet er å fremme frivillig aktivitet. Formål med gjennomgangen er å få mer kunnskap for å vurdere videre forenkling av ordningen, om den er treffsikker og videre utvikling av ordningen.*

## 2.3 Mandat

EYs mandat for gjennomgangen har vært å gi KUD mer kunnskap om følgende tre forhold:

1. Kan ordningen forenkles ytterligere for organisasjonene, deriblant vurdere:

- Forenkling av krav til søker og tiltak i forvaltningen
- Tiltak i forvaltningen, herunder vurdere potensialet for gjenbruk av data fra momskompensasjonsordningen i andre ordninger

2. Kan ordningen bli enda mer treffsikker for å fremme frivillig aktivitet, uten at den blir mer kompleks for organisasjonen, deriblant vurdere:

- Fradragspostene
- Avgrensning mot offentlige-, nærings- og privatøkonomiske interesser
- Det som normalt anses for å være kostnader av privat karakter
- Frivillig innsats
- Krav om dokumentert modell for deler av søkermassen (For eksempel de største organisasjonene, sentralledd, AS osv.)
- Mulighet for å benytte ulik søkemodell for ulike organisasjonsledd

3. Fremtidig utvikling av ordningen, deriblant vurdere:

- Forventet kostnadsvekst i sektoren og vekst i antall organisasjoner i ordningen
- Endringer i organisasjonslandskapet og vekst i mangfoldet av organisasjoner i ordningen
- Faktorer som påvirker kostnadsveksten i organisasjonene

## 2.4 Avgrensninger

EY gjennomgår ordningen for KUD med det formål å få mer kunnskap om ordningen i dag. EY er ikke bedt om å gjennomføre en evaluering av ordningen. EY har avgrenset rapporten til å omfatte generelle, overordnede forhold vedrørende ordningen, og når organisasjoner som benytter seg av ordningen diskuteres. Det er ikke sett på enkeltorganisasjoner eller enkelttilfeller i gjennomgangen av ordningen.

## 2.5 Datainnsamling

EY har gjennomført 12 intervjuer hvorav ti av disse var med frivillige organisasjoner som er brukere av ordningen, i tillegg til ett intervju med Frivillighet Norge, som den største paraplyorganisasjonen for frivillige organisasjoner, og ett intervju med Lotteri- og stiftelsestilsynet (LS). Intervjuene ga innsikt i organisasjonenes erfaringer med kompensasjonsordningen slik den er i dag, hvilke utfordringer organisasjonene hadde ved bruk av ordningen og hvilke forbedringer organisasjonene mente ordningen ville hatt nytte av. Organisasjonene ble ikke bedt om å evaluere ordningen i intervjuet.

EY har videre gjort kvantitative analyser for å understøtte observasjoner. Disse analysene er gjort på datagrunnlag fra Lotteri- og stiftelsestilsynet (LS). EY har i henhold til oppdragsbeskrivelsen og omfanget på oppdraget, ikke innhentet eget datagrunnlag for å gjøre kvantitative analyser i gjennomgangen.



## 3. Sammendrag av ordningen

### 3.1 Generelt

Merverdiavgiftskompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner trådte i kraft 1. januar 2010 og reguleres p.t. av forskrift 23. oktober 2018 nr. 1600 («forskriften»). Ordningen er rammestyrte og det gis dermed kompensasjon innenfor den rammen Stortinget har bevilget for det enkelte år. For 2023 er rammen satt til 2 025 mill. kroner. Ordningen forvaltes av LS.

Formålet med ordningen er å fremme frivillig aktivitet, jf. forskriften § 1. Ordningen skal kompensere organisasjonene for betalt merverdiavgift ved innkjøp av varer og tjenester



## 3.2 Forenklet- og dokumentert søknadsmodell

Ordningen har to alternative søknadsmodeller. Det er i dag ingen bindingstid for valg av søknadsmodell slik det var tidligere. Det betyr at en søker fritt kan endre søknadsmodell fra år til år etter eget ønske.

Forenklet søknadsmodell er definert i forskriften § 2 bokstav (g):

«[...] søknadsmodell der merverdiavgiftskompensasjon beregnes på grunnlag av totale driftskostnader etter avgrensning og poster det skal gjøres fradrag for, jf. forskriften § 6 og § 7 andre ledd.»

Dokumentert søknadsmodell er definert i forskriften § 2 bokstav (h):

«[...] søknadsmodell der merverdiavgiftskompensasjon beregnes på grunnlag av totale kompensasjonsberettigede merverdiavgiftskostnader.»

Uavhengig av søknadsmodell gjelder de vilkårene og begrensningene som fremgår av forskriften §§ 3, 4, 5 og 6. For forenklet søknadsmodell er det i tillegg fastsatt særskilte fradragposter i § 7 annet ledd for søkere som har mer enn 5 millioner kroner i totale driftskostnader. For dokumentert søknadsmodell er det fastsatt særskilte fradragposter i § 8 annet ledd.

Generelle fradragposter som gjelder for både forenklet og dokumentert søknadsmodell, fremgår av forskriften § 6:

- Kostnader / anskaffelser som faller utenfor den frivillige og ikke-fortjenestebaserte delen av virksomheten eller er knyttet til virksomhet som kommer inn under § 3 tredje ledd.
- Ny-, på- og ombyggingskostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom som ikke anses som drifts- og vedlikeholdskostnader.
- Kostnadsførte avskrivninger og nedskrivninger på aktiverte kostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom.
- Drifts- og vedlikeholdskostnader som gjelder utleie av bygg, anlegg eller annen fast eiendom.
- Kostnader knyttet til anleggsprosjekter som omfattes av ordningen for kompensasjon av merverdiavgift for anlegg til idrett og fysisk aktivitet.

### 3.2.1 Nærmere om forenklet søknadsmodell

Søknadsgrunnlaget etter forenklet søknadsmodell er søkerens totale driftskostnader etter fratrekk for avgrensinger og fradragposter, jf. forskriften § 7 første ledd første punktum. Forskriften § 7 fjerde ledd sier at søknadsbeløpet etter forenklet søknadsmodell er

8 % av søknadsgrunnlaget opptil 5 millioner kroner og

6 % av søknadsgrunnlag over 5 millioner kroner.

For søkere, underledd og aksjeselskaper som har 5 millioner kroner eller mer i totale driftskostnader skal det i tillegg til de generelle avgrensningene også gjøres fradrag i søknadsgrunnlaget for følgende kostnader, jf. forskriften § 7 annet ledd:

- Kontantoverføringer til egen organisasjon og samarbeidspartnere i utlandet, lønnskostnader til personell stasjonert i utlandet samt øvrige kostnader i utlandet.
- Totale driftskostnader, inklusive ikke merverdiavgiftsbelagte kostnader, knyttet til den merverdiavgiftspliktige delen av virksomheten.
- Overføringer til andre organisasjoner, og mellomledd i samme organisasjon.
- Totale driftskostnader knyttet til virksomhet som er kompensasjonsberettiget gjennom merverdiavgiftskompensasjonsloven, herunder frivillige organisasjoner som på vegne av kommune eller fylkeskommune produserer helse-, undervisnings- eller sosiale tjenester som kommune eller fylkeskommune er lovpålagt å utføre.

Minstegrensen for å kunne søke etter forenklet søknadsmodell fremgår av forskriften § 4 annet ledd første punktum, og er på 100 000 kroner (i søknadsgrunnlag). For underledd og aksjeselskaper gjelder ikke denne minstegrensen såfremt den samlede søknaden for organisasjonen som disse inngår i er over 100 000 kroner.

### 3.2.2 Nærmere om dokumentert søknadsmodell

Dokumentert søknadsmodell er basert på faktiske merverdiavgiftskostnader. Søknadsbeløpet er dermed merverdiavgiftskostnadene på anskaffede varer og tjenester basert på regnskapet ett år tilbake i tid, jf. forskriften § 8 første ledd første punktum.

Fra søknadsbeløpet skal det trekkes ut de kostnader som er angitt i § 6 og i tillegg følgende kostnader:

- Kostnader og investeringer til merverdiavgiftspliktig del av virksomheten, dersom den inngående avgiften kan trekkes fra.
- Merverdiavgiftskostnader som er kompensasjonsberettiget gjennom merverdiavgiftskompensasjonsloven, herunder frivillige organisasjoner som på vegne av kommune eller fylkeskommune produserer helse-, undervisnings- eller sosiale tjenester som kommune eller fylkeskommune er lovpålagt å utføre.
- Kostnader angitt i merverdiavgiftsloven § 8-3 første ledd og § 8-4 første ledd.

Minstegrensen for å kunne søke etter dokumentert søknadsmodell fremgår av forskriften § 4 annet ledd annet punktum, og er på 7 000 kroner i søknadsberettigede merverdiavgiftskostnader. For underledd og aksjeselskaper gjelder ikke denne minstegrensen såfremt den samlede søknaden for organisasjonen som disse inngår i er over 7 000 kroner.



### 3.3 Hvilke anskaffelser er det merverdiavgift på

Som utgangspunkt vil det påløpe merverdiavgift ved den frivillige organisasjonens innkjøp av varer og tjenester, ved innførsel (import) av varer og ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Det vil påløpe merverdiavgift på eksempelvis kjøp av møbler, inventar, IT/IKT/telefoni, rådgivnings- og konsulenttjenester, innenlands reiser og hotellovernattinger, revisors og regnskapsførers honorar, juridisk bistand, kontorrekvisita, arbeid på eiendom, håndverkertjenester mv.

En rekke varer og tjenester er fritatt eller unntatt fra merverdiavgift, for eksempel forsikring og bankgebyrer, kurs (undervisning), helsetjenester og internasjonal transport. Det skal heller ikke være merverdiavgift på husleien i den grad organisasjonen ikke også driver delvis merverdiavgiftspliktig virksomhet i de leide lokalene. Det vil heller ikke påløpe merverdiavgift der organisasjonen selv produserer tjenester med egne ansatte.

### 3.4 Andre merverdiavgifts-kompensasjonsordninger

Det finnes også andre kompensasjonsordninger for merverdiavgift enn ordningen for frivillig sektor, med til dels andre formål. Noen søkere etter ordningen for frivillig sektor vil også kunne omfattes av andre kompensasjonsordninger, for eksempel ordningen for kommunesektoren og ordningen for bygging av idrettsanlegg. For å gi et helhetlig bilde, gir vi nedenfor en kort redegjørelse for andre kompensasjonsordninger og formålene med disse.

#### *Kompensasjonsordning for kommunene*

I dag gjelder det en generell kompensasjonsordning for kommuner, fylkeskommuner og private aktører som utfører visse lovpålagte oppgaver. Denne ordningen reguleres i Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108 (merverdiavgiftkompensasjonsloven), og trådte i kraft 1. januar 2004. Formålet med ordningen er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet.

Bakgrunnen for denne kompensasjonsordningen er dermed at merverdiavgiften skal være nøytral for kommunene. Kommunene kan oppnå økonomiske fordeler ved å produsere tjenester selv fremfor å kjøpe inn fra andre. Det vil da kunne oppstå uønskede konkurransevridninger som en direkte følge av merverdiavgiftssystemet.

Ordningen er nærmere beskrevet i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kap. 20 og i NOU 2003:3

Merverdiavgiften og kommunene –  
Konkurransavidringer mellom kommuner og private.

Kompensasjonsordningen er som utgangspunkt selvfinansierende ved at kommunenes rammetilskudd reduseres. Denne ordningen skiller seg dermed fra kompensasjonsordningen for frivillig sektor da den ikke har som formål å gi støtte til en bestemt sektor, men å nøytralisere merverdiavgiften ved kommunenes og enkelte private aktørers produksjon av tjenester. Ordningen er ikke rammestyrte, og den som er kompensasjonsberettiget plikter å løpende levere skattemelding for kompensasjon.

Denne kompensasjonsordningen oppleves nok av de kompensasjonsberettigede som kompleks, noe som har gitt seg utslag i et stort omfang av prinsipputtalelser og tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, klagesaker, uttalelser fra Sivilombudet og også flere rettssaker. I særlig grad medfører begrensningen i forhold til EØS-avtalens statsstøtteregler vanskelige vurderinger. Også omfanget av kompensasjon for omsorgsboliger er et tema som er kompleks. For private aktører fører kravet om at tjenestene skal være lovpålagt til vanskelige vurderinger.

### *Nettoføringsordning for statsforvaltningen*

Denne ordningen ble innført i 2015 og er en administrativ ordning som ligger utenfor merverdiavgiftssystemet. Ordningen reguleres p.t. av Finansdepartementets Rundskriv R-116 av 27. mai 2022. På samme måte som kompensasjonsordningen for kommunesektoren skal nettoføringsordningen bidra til nøytralitet og å unngå konkurransavidringer. Ordningen gjelder for statlige forvaltningsorgan og departementer. Rent praktisk gjennomføres ordningen ved at innkjøp budsjetteres og bokføres netto (uten merverdiavgift), og merverdiavgiften budsjetteres og bokføres på en sentral utgiftspost.

### *Bygging av idrettsanlegg*

Denne kompensasjonsordningen omfatter prosjekter for bygging og rehabilitering av idrettsanlegg, nærmiljøanlegg og anlegg for friluftsliv, hvor idrettslag og andre organisasjoner/sammenslutninger er tiltakshavere. Ordningen har som formål å støtte bygging av idrettsanlegg o.l. Ordningen er, på samme måte som ordningen for frivillig sektor, rammestyrte og omfatter alle som søker om spillemidler og oppfyller vilkårene for å motta spillemidler gjennom KUDs tilskuddsordninger for bygging (inkludert rehabilitering) av anlegg for idrett og fysisk aktivitet.



## 4. Juridiske problemstillinger

### 4.1 Bakgrunn

Forskriften inneholder bestemmelser som kan medføre til dels vanskelige juridiske avgrensninger. Dette gjelder særlig avgrensningene mot offentlig virksomhet, mot næringsvirksomhet, mot private kostnader og mot EØS-avtalens statsstøtteregler. Også begrensningene for fast eiendom kan føre til vanskelige vurderinger. I det følgende vil vi kommentere utvalgte problemstillinger, hvor vi benytter klageavgjørelser som illustrasjon på konkrete saker. Det er LS som fatter vedtak i første instans. Klagen sendes til LS som deretter foretar en vurdering av om vedtaket skal omgjøres. Dersom LS ønsker å opprettholde sitt vedtak, sendes saken til klageinstansen som er Lotterinemnda, jf. forskriften § 21. Lotterinemnda er en uavhengig klagenemnd oppnevnt av KUD.

## 4.2 Avgrensning mot offentlig virksomhet

Ifølge forskriften § 3 tredje ledd bokstav (e) gis det ikke kompensasjon til virksomhet som er

«[...] organisert av eller med tilknytning til det offentlige ved at stat, fylkeskommune eller kommune gjennom å oppnevne styremedlemmer eller på annen måte kan påvirke eller legge føringer for virksomheten».

I veiledningen på LS' nettside uttales det følgende om denne begrensningen:

«Dersom vedtektene legger opp til at de offentlige oppnevnte styremedlemmene skal utgjøre flertall i styret, så er organisasjonen ekskludert fra å kunne søke. Ved mindretall blir det en helhetsvurdering. Med føringer mener vi at det offentlige ønsker å oppnå spesifikke mål med sin involvering og finansiering. Tilskuddsbrev kan være et eksempel på et dokument som kan legge føringer.»

De siste er hentet fra Kulturdepartementets brev av 12. mai 2011 hvor det presiseres at det offentlige anses å legge sterke føringer for driften dersom «[...] det offentlige ønsker å oppnå spesifikke mål med sin involvering og finansiering».

Forskriften § 3 tredje ledd bokstav (f) bestemmer at det ikke gis kompensasjon for virksomhet som kommer «offentlige oppgaver» til gode. Begrepet «offentlige oppgaver» er ikke nærmere definert i forskriften.

*«Intervjuene med et utvalg av frivillige organisasjoner indikerer at avgrensningene mot offentlig virksomhet oppleves som vanskelige»*

LS har imidlertid gitt følgende beskrivelse i veiledningen på sine nettsider:

«[...] offentlige oppgaver og aktiviteter som frivillige lag og organisasjoner utfører på vegne av for eksempel stat, kommune eller fylkeskommune. Det kan også være oppgaver som ikke utføres på bestilling. Eksempler på offentlige oppgaver er helse-, undervisningstjenester eller sosiale tjenester. Noen ganger er det også mindre oppgaver som drift- og vedlikehold av offentlig vei eller eiendom.»

Intervjuene med et utvalg av frivillige organisasjoner indikerer at avgrensningene mot offentlig virksomhet oppleves som vanskelige. Det finnes noen klagesaker om avgrensningen som gir en viss pekepinn på hva Lotterinemnda legger vekt på.

### *Klagesak 1 – Samarbeid med et bo- og omsorgssenter drevet av kommunen*

Saken gjaldt en organisasjon med formål å løse oppgaver i samarbeid med et bo- og servicesenter som ble drevet av kommunen. Organisasjonens fokus var å bidra til økt livskvalitet for beboerne, bl.a. ved organisering av busstransport, turer, vaffelsteking mv. Organisasjonen hadde inngått en avtale med kommunen om at dagsentertjenesten kunne benytte busstilbudet. Kommunen dekket driftskostnadene til busstransporten, men selve transporten utføres av frivillige. Lotterinemnda var enig med LS som nektet kompensasjon for bussaktiviteten, og la til grunn at kommunen kunne legge føringer for virksomheten gjennom avtalen. Nemda la også vekt på at kommunen hadde gitt tilskudd til innkjøp av buss.

### *Klagesak 2 – Arbeidsplasser for personer med utviklingshemming*

Klager var en stiftelse med formål om å bidra til mangfold og inkludering ved å opprette arbeidsplasser for personer med utviklingshemming og funksjonsnedsettelse. NAV dekket kostnader til oppfølging, og det forelå planer om å etablere langsiktige løsninger med involvering fra NAV. Lotterinemnda var enig med LS, og vurderte det slik at klagers virksomhet fremstod som et supplement til det offentlige og på den måten lettet det offentliges ansvar fra sine plikter.

### *Klagesak 3 – Musikkfestival med styremedlemmer fra kommunen*

Klager var en musikkfestival organisert som en stiftelse. Kommunen eide andeler i et AS som var en av stifterne, og som med dette valgte inn fire av seks personer i klagers styre. Lotterinemnda sluttet seg til LS' vurdering om at kommunen på denne måten kunne utøve påvirkning og kontroll hos klager på en slik måte at virksomheten i klager måtte anses organisert av det offentlige.

### *Klagesak 4 – Dagtilbud for utviklingshemmede*

Klager var et kompetansesenter organisert som en stiftelse. Klager hadde inngått en avtale med en kommune som kjøpte tjenester i form av dagtilbud for utviklingshemmede. Tilbudet var et supplement til kommunens eget tilbud, noe som fremgikk av avtalen mellom partene. Lotterinemnda stedfestet LS' vedtak, og kom frem til at kommunen bestilte tjenester for å dekke offentlige oppgaver, og at virksomheten dermed ikke var kompensasjonsberettiget.

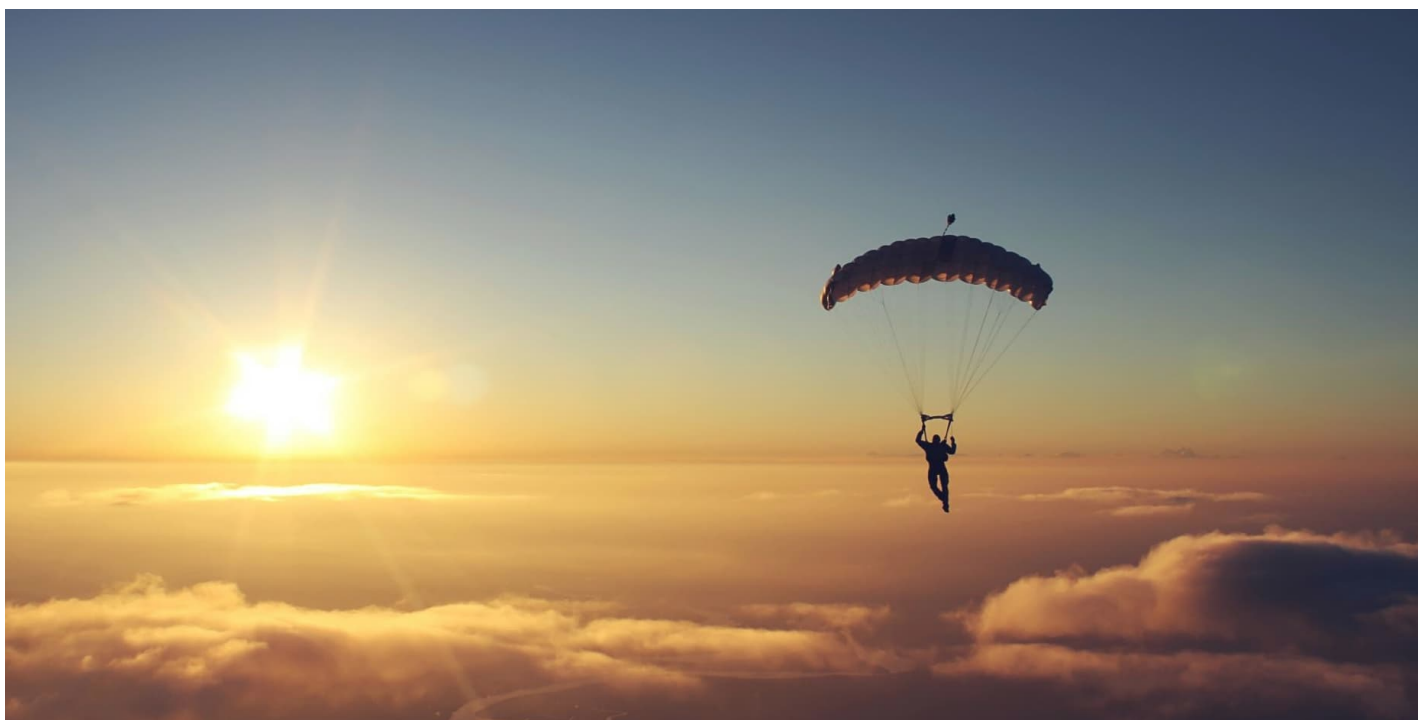


### *Klagesak 5 – Bygdelags veilys*

Et bygdelag hadde som formål å bidra med trivelsestiltak hvor hovedaktiviteten var å bidra til veilys på offentlig vei. Klager hadde drifts- og økonomiansvaret for i overkant av 120 veilys og hadde i den forbindelse utført dugnadsarbeid i form av vedlikehold mv. Bygdelaget mottok frivillig veilysavgift fra innbyggere, samt et tilskudd fra kommunen. LS kom frem til at aktiviteten til bygdelaget ikke var kompensasjonsberettiget da veilys enten må anses som en offentlig oppgave eller en privat kostnad. Lotterinemnda vurderte det slik at bygdelaget ikke hadde virksomhet som kom til offentlige til gode. Saken ble sendt tilbake til LS som fattet et omgjøringsvedtak som gav bygdelaget medhold i søknaden.

### *Klagesak 6 – Læringsprogrammer i grunnskolen*

En organisasjon hadde utviklet ulike læringsprogrammer for grunnskolene i kommunen med fokus på livsmestring, herunder konflikthåndtering, vennskap, psykisk helse mv. Lotterinemnda var enig med LS i at aktivitetene kom det offentlige til gode med den begrunnelse at de aktuelle programmene var en del av skolenes obligatoriske undervisning og at temaene inngikk i læreplanen.



## 4.2.1 Ordninger for offentlig sektor

Kommuner og fylkeskommuner har som hovedregel rett til kompensasjon for merverdiavgift med hjemmel i lov 12. desember 2003 nr. 108 (merverdiavgiftskompensasjonsloven). I den grad frivillige organisasjoner utfører oppgaver innen helse, sosial eller undervisning som er lovpålagte for kommunene, vil disse ha en tilsvarende rett til kompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav (c). Slik veiledningen fra LS er formulert, vil imidlertid avgrensingen mot offentlig virksomhet ikke bare gjelde lovpålagte kommunale oppgaver. Statlig virksomhet kan være omfattet av den såkalte nettoføringsordningen som er regulert i Finansdepartementets rundskriv R-116. Ordningen gjelder statlige forvaltningsorganer, men med noen unntak (bl.a. NAV og Statens vegvesen). Både merverdiavgiftskompensasjonsloven og nettoføringsordningen for statlige virksomheter har som formål å nøytralisere merverdiavgiften ved å motvirke at offentlig virksomhet velger å produsere tjenester selv fremfor å kjøpe inn tjenester fra private aktører.

Spørsmålet blir hvordan identifisere «virksomhet som kommer det offentlige til gode». Dette spørsmålet vil særlig komme på spissen der det offentlige ikke har styremedlemmer e.l. eller bestiller en tjeneste, men der den frivillige organisasjonen selv tar initiativ/ inngår samarbeid. Frivillig innsats i denne sammenheng kan også komme andre til gode enn det offentlige, f.eks. befolkningen generelt. Generelle trivselstiltak vil være et eksempel på dette. Eksempler på generelle tiltak kan være tiltak mot mobbing, utenforskap og ensomhet eller tiltak for å fremme mangfold og inkludering. Det kan også være tiltak som tilhører høytider, f.eks. pynting til jul, 17. mai og påske. Andre eksempler er opprydding og oppgradering av f.eks. turstier/parker. Grensen kan være vanskelig å trekke.

Kommunesektoren er underlagt rammeloavgivning som på flere felter gir en stor grad av frihet til å bestemme hvordan tilbud skal organiseres. Kommunene kan velge å utføre tjenestene selv eller kjøpe inn tjenester fra eksterne tilbydere, evt. samarbeide med eksterne tilbydere. Det er ingen tvil om at frivillig innsats spiller en sentral rolle i kommunene. Flere kommuner har uformet egne frivillighetserklæringer eller frivillighetsstrategier hvor det tilrettelegges for frivillig aktivitet innen flere områder. Eksempler på kommunenes tilrettelegging for frivillig virksomhet er å stille lokaler vederlagsfritt til disposisjon for korps, kor, teater e.l., gi tilskudd til frivillig aktivitet, låne ut utstyr, bidra med personell ved arrangementer, drive opplæring av frivillige mv. Noen kommuner har også opprettet digitale portaler for kommunikasjon og informasjon om tilbud. Under Covid-19-pandemien ble det i flere kommuner også et økt samarbeid med frivillig sektor.

I lys av at kommunesektoren i stor grad selv bestemmer hvordan tilbud skal organiseres innenfor rammeloavgivningen kan det være til dels store variasjoner om og hvordan frivillig sektor er involvert. Dette kan føre til at kompensasjon for den frivillige aktiviteten nektes/innvilges avhengig av hvordan tilbudene er organisert.

Dersom f.eks. en kommune selv kjøper inn varer/utstyr, men lar en frivillig aktør utføre arbeidet på dugnad, vil kommunen som utgangspunkt ha rett til kompensasjon for merverdiavgift på innkjøpene. Men dersom den frivillige aktøren selv kjøper inn varer/utstyr – og utfører arbeidet på dugnad, kan den frivillige aktøren risikere å ikke få kompensasjon.



## 4.3 Avgrensning mot næringsinteresser

I § 2 bokstav a defineres frivillig virksomhet som «aktiviteter som ikke er fortjenestebaserte».

Forskriften § 3 tredje ledd bokstav (f) avskjærer rett til kompensasjon for virksomhet som kommer «næringsinteresser» til gode. Denne avgrensningen fremstår som noe enklere enn avgrensningen mot offentlig virksomhet. I motsetning til offentlige virksomheter, vil næringsdrivende kunne være medlem av en organisasjon.

Uttrykket «næring» er ikke definert, men LS utdyper begrepet «fortjenestebaserte» nærmere på nettsiden:

*«Med begrepet fortjenestebasert mener vi aktiviteter som kan generere fortjeneste for de som står bak aktivitetene. For eksempel kan det være at det blir utdelt overskudd til stifter eller medlemmer, at private eiendeler får en verdiøkning, eller at det blir overført verdier ved en oppløsning. Denne delen av virksomheten er ikke kompensasjonsberettiget, og må tas ut av søknadsgrunnlaget. En organisasjon kan drive en aktivitet som er egnet til å gå med overskudd, for eksempel kioskdirift, men overskuddet må i sin helhet bli ført tilbake til den frivillige virksomheten.»*

Det kan synes som dette er en noe videre definisjon enn næringsbegrepet etter merverdiavgiftsloven. I Merverdiavgiftshåndboken 2022 kap. 2-1.4 uttaler Skattedirektoratet følgende om næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd

«Vilkåret om at den som skal registreres må være næringsdrivende, er vesentlig for å avgrense mot lønnskakerforhold, hobbyvirksomhet mv. Vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, vil stort sett være den samme som foretas i relasjon til skattelovgivningen og folketrygdloven. Dette innebærer at virksomheten/aktiviteten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd i overskuelig framtid og drives for eierens egen regning og risiko. Tidsperspektivet er bransjeavhengig.

Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det også andre momenter som må tillegges vekt for merverdiavgiften som gjør at de konkrete vurderinger i enkelte tilfeller kan slå ulikt ut. Merverdiavgiftsloven skal i størst mulig grad virke konkurransenøytral. Aktører i samme marked bør derfor ha samme vilkår.»

Merverdiavgiftslovens næringsbegrep er direkte knyttet til vilkårene for avgiftsplikt og registrering i Merverdiavgiftsregistret. Konkurranseshensynet står sentralt. En skattefri institusjon kan dermed anses å være næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven. Det har vært en rekke klagesaker og rettssaker om forståelsen av næringsbegrepet, og det er ofte overskuddsevnen som er tema. Selv om en virksomhet ikke er ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven er ikke denne automatisk å anse som en frivillig virksomhet. Det er heller ingen automatikk i at en organisasjon anses som frivillig etter forskriften fordi den er registrert i Frivillighetsregisteret.

I praksis kan en søker også være delvis næringsdrivende, for eksempel ved at en del av virksomheten drives på kommersielle vilkår ved salg av varer og/eller tjenester på markedsmessige betingelser. Det forhold at en virksomhet for eksempel delvis kommer allmennheten til gode er heller ikke i seg selv tilstrekkelig for å anse virksomheten som frivillig. Avgrensingen mot fortjenestebasert virksomhet må derfor skje konkret utfra virksomhetens art, vedtekter mv. i henhold til forskriftens vilkår. Det vil i særlig grad være kravet om at frivillig innsats skal være en viktig del av virksomheten som står sentralt her. Et godt formål er ikke nok så lenge det ikke samtidig skjer en tilstrekkelig grad av frivillig innsats.

Nedenfor følger eksempler på saker der Lotterinemnda etter klage har opprettholdt avslag på søknad om kompensasjon med den begrunnelse at virksomheten hovedsakelig har kommet næringsinteresser til gode:

### *Sak 1*

Klager hadde som formål å foreta stedsutvikling i nærmere angitte grender med fokus på bl.a. trivsel og næringsutvikling, herunder tiltak for å bidra til innflytting og sikre bosetting i grendene, bidra til turisme mv. Lotterinemnda mente at virksomheten bidro til økt turisme og økt omsetning – noe som måtte anses som næringsinteresser. Selv om virksomheten også delvis kom allmennheten til gode gjennom ulike trivselstiltak, var dette ikke tilstrekkelig til å anses som frivillig virksomhet.

### *Sak 2*

Det vedtektsfestede formålet til klager var bl.a. bevaring, bruk og utvikling av ressurser knyttet til ulike fiskearter, herunder forvaltning av fiskestammer, tilrettelegging av aktiviteter, organisering og drift av fiskeelver mv. Lotterinemnda var enig med LS i at denne virksomheten kom næringsinteresser til gode.

### Sak 3

En stiftelse hadde som formål å stille kunstnerverksteder til disposisjon for profesjonelle kunstnere, samt bidra med kunstfaglig virksomhet, arrangere prosjekter, tilrettelegge for nettverksbygging mv. De fleste kunstnere som benyttet tilbudet var selvstendig næringsdrivende. Lotterinemnda mente av denne grunn at aktivitetene kom næringsinteresser til gode. Klager viste til kommunale konserter og disses kompensasjonsrett etter kompensasjonsloven, men nemnda la til grunn at dette ikke var relevant. Denne saken viser at en sammenligning med kompensasjonsordningen for kommunene ikke nødvendigvis er relevant. Kommunene får kompensasjon for å nøytralisere merverdiavgiften, og dermed unngå konkurransevridninger. Det er uansett slik at i den grad en kommune driver økonomisk aktivitet, vil det ikke foreligge rett til kompensasjon.

### Sak 4

Klager hadde som formål å jobbe for tilbud innen ski, sykkel, herunder turstier/skiløyper etc. i samarbeid med hytteforeninger, grunneiere og kommunen. Medlemmene bestod av både grunneiere og næringsliv. Medlemmene forpliktet seg til å innbetale en prosentandel av tomte-/hyttesalg mv., samt at næringsdrivende medlemmer innbetalte et årlig bidrag. Lotterinemnda la til grunn at aktiviteten også kom allmennheten til gode, men at aktivitetene i stor grad fremmet næringsinteresser.

### Sak 5

En forening hadde som formål å skape møteplasser for det offentlige, næringsdrivende, frivilligheten og privatpersoner med fokus på byutvikling. Foreningen hevdet i sin klage at det må stilles krav til at aktiviteten rent faktisk (beviselig) må komme næringsinteresser til gode for å kunne avskjære kompensasjon. Foreningen anførte at en rent hypotetisk fordel ikke er tilstrekkelig til å nekte kompensasjon. Lotterinemnda opprettholdt LS' avslag.

At en virksomhet kommer næringsinteresser «til gode» synes å bli tolket slik av Lotterinemnda at den har en direkte effekt på eller tilrettelegger for at en næring/sector potensielt vil kunne nyte godt av aktiviteten, f.eks. i form av økt salg/fortjeneste. Som klagesakene viser, vil det ofte være slik at også allmennheten nyter godt av aktivitetene, f.eks. muligheten til å delta på ulike aktiviteter, økt tilgjengelighet i naturen mv. Som nevnt ovenfor, vil det forhold at en virksomhet delvis kommer allmennheten til gode i seg selv ikke være tilstrekkelig. Det er den primære nytten som fremstår som relevant utfra Lotterinemndas klagepraksis. Det vil si at en sideeffekt alene ikke kan begrunne kompensasjon.

## 4.4 Avgrensning mot private kostnader

Ifølge forskriften § 3 tredje ledd bokstav (d) gis det ikke kompensasjon til virksomhet som

«[...] gir privatøkonomiske fordeler eller dekker det som normalt anses for å være kostnader av privat karakter». Etter forskriften § 5 niende ledd skal søkere som også driver virksomhet utenfor ordningen avgrense denne, enten gjennom «[...] organisatoriske eller økonomiske skillelinje innenfor den enkelte organisasjon». Dersom søkeren ikke har foretatt en avgrensning som nevnt, kan søknaden etter en helhetsvurdering avslås i sin helhet.

Når det gjelder dokumentert søknadsmodell er det i forskriften § 8 første ledd bokstav (c) tatt inn en særskilt avgrensning som henviser til mval. § 8-3 første ledd og § 8-4 første ledd. Henvisningen til disse bestemmelsene avskjærer retten til kompensasjon for merverdiavgift på visse typer anskaffelser. Her gjøres det således en direkte kobling til merverdiavgiftslovens regler om avskåret fradragrett – som er begrunnet med at dette er anskaffelser som presumptivt anses som privat konsum/privat nytte. Eksempler på slike anskaffelser er servering av mat/drikke, leie av selskapslokaler i forbindelse med servering, kost og naturalavlønning til ansatte, ledere mv. (f.eks. mobiltelefon), representasjon, gaver, utdeling i reklameøyemed og drift av eiendom som skal tjene velferdsbehov (f.eks. bedriftshytte e.l.).

Både hytter og personkjøretøyer anses som private anskaffelser/velferdsgoder etter merverdiavgiftsloven (med mindre disse leies ut/omsettes i næring). Dersom en bedrift anskaffer en bedriftshytte for ansatte vil det ikke foreligge fradragrett for merverdiavgiften på kostnader knyttet til hytta selv om bedriften driver fullt ut avgiftspliktig virksomhet, jf. mval. § 8-3 første ledd bokstav (g). I Merverdiavgiftshåndboken 2022 uttaler Skattedirektoratet følgende:

«Fradragsretten for inngående avgift er avskåret når varer og tjenester anskaffes til bruk ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer.»

Bakgrunnen for fradragbegrensningen er bl.a. å hindre misbruk ved at bedriften feilaktig får fradrag for anskaffelser som er velferdsgoder/privat bruk for ansatte. Denne begrensningen finnes også i kompensasjonsloven.

Også i dokumentert søknadsmodell kan det foreligge andre typer kostnader enn de som fremgår av mval. § 8-3 og § 8-4, og som må avgrenses i forhold til forskriften § 3 tredje ledd bokstav (d). I forenklet modell er det i forskriften ikke gjort noen direkte kobling til mval. § 8-3 og § 8-4, men avgrensingen bør også her være relevant. Avgrensingen mot kostnader av privatøkonomisk karakter må nødvendigvis kunne bli skjønnsmessig, slik det også vil være etter merverdiavgiftsloven. Det vil neppe være en god lovteknisk løsning med en kasuistisk oppregning av ulike typer kostnader.

LS har på sin nettside angitt eksempler på kostnader som anses å ha privatøkonomisk karakter, herunder vedlikehold av fellesarealer knyttet til bolig/hytter/kolonihager o.l., kostnader til eierskap og drift av båt, kostnader til jakt- og fiskeløyver, kostnader til egen privat rekreasjon, vedlikehold mv. av private veier/garasjer o.l. og kostnader til behandlings- og ferielignende reiser. En gjennomgang av klagesaker gir eksempler på avslag:

### *Sak 1 - Hytter*

Klager var en forening som hadde som formål å ivareta hytteeieres interesser, bl.a. å fremme saker av generell interesse for hytteeierne, ivareta natur- og friluftslivinteresser, informasjon og veiledning og evt. dialog mot myndighetene. Lotterinemnda viste til at foreningen fokuserte på f.eks. skattemessige forhold, tomtefeste mv., og la til grunn at foreningen først og fremst skulle fremme hytteeiers interesser – noe som ble ansett som privatøkonomiske interesser.

### *Sak 2 - Ivaretagelse av privateid bygning*

En stiftelse hadde som formål å restituere, istandsette og ivareta en gammel bygning. Både tomten og bygningen var eid av privatpersoner. At dette potensielt kunne medføre ringvirkninger for allmennheten, endret ikke på Lotterinemndas syn – at det dreide seg om kostnader av privat karakter.

### *Sak 3 - Hobbyforening*

En hobbyforening hadde som formål å ivareta tradisjoner innen et bestemt felt, arrangere sosiale treff for medlemmene mv. Lotterinemnda opprettholdt avslaget med den begrunnelse av at kostnadene var av privatøkonomisk karakter.

### *Sak 4 - Kjøretøyer*

Klager var en medlemsorganisasjon med formål å bl.a. drive interessepolitisk virksomhet, dialog med offentlige myndigheter, prosjektvirksomhet mv. Lotterinemnda opprettholdt avslaget og la vekt på at organisasjonens politiske arbeid kom medlemmenes private interesser til gode, samt at organisasjonen jobbet for at medlemmene skulle oppnå medlemsfordeler i form av rabatter. Medlemsorganisasjonen har i ettertid fått godkjent søknader om kompensasjon, men med avgrensning mot private kostnader.



### Sak 5 – Båtforeninger

Lotterinemnda har i flere klagesaker stadfestet LS' avslag med den begrunnelsen at det å eie og bruke båt er en privatinteresse. I flere av disse sakene viser Lotterinemnda til KUDs høringsnotat 11. desember 2017, jf. utdrag fra klagesak:

«I Kulturdepartementets høringsnotat til gjeldende forskrift § 3 bokstav d), pkt. 2.4.2, er det uttalt at: «Kostnader forbundet med å eie og drifte en båt herunder kostnader med båt plass anses for å være av privatøkonomisk interesse og et behov av privat karakter. En båtforening som disponerer friareal som ikke er åpen for allmennheten skal ikke motta kompensasjon. En båtforening kan imidlertid motta kompensasjon for kostnader knyttet til den øvrige virksomheten i foreningen så lenge kravene i forskriften er oppfylt. Tilsvarende skal en båtforening som legger til rette for aktivitet i sjøen ved at ikke-medlemmer også kan bruke området kunne søke kompensasjon for kostnader som ikke er knyttet til å tilby båt plasser til medlemmer.

Kostnader som av Lotterinemnda har blitt ansett som private kostnader er f.eks. båt plasser, båtutstyr, vår- og vinterutsett av båter, elforsyning, vannavgift, regnskap og fakturering, kai, kran, lysmaster, pullerter for lys og vann, lanterner, slipp, molo, naust mv. På LS' nettside angis det at kostnader til aktiviteter for ikke-medlemmer kan være kompensasjonsberettiget, f.eks. ulike arrangementer.

I flere av klagesakene har søkeren argumentert med at båtforeningens anskaffelser gir f.eks. positive ringvirkninger for og/eller åpenhet for allmennheten. Lotterinemnda har i disse sakene benyttet tilnærmet samme formulering:

«At slike kostnader kan gi visse positive ringvirkninger for andre enn organisasjonens medlemmer, som for eksempel tilkomst til havneområdet, endrer ikke på dette.»

Sakene har til felles at Lotterinemnda synes å legge avgjørende vekt på at det er privatpersoner som i særlig grad drar nytte av foreningens arbeid – selv om allmennheten/personer utenfor foreningen også kan få nytte av virksomheten. Det er det primære formålet som legges til grunn, f.eks. interesser rundt det å eie eller bruke en bestemt type formuesgode som hytte, kjøretøy eller bygning.

## 4.5 Avgrensning mot EØS

Norge tiltrådte EØS-avtalen 1. januar 1994. EØS-avtalens hoveddel er gjennomført i norsk rett ved lov 27. november 1992 nr. 109 (EØS-loven) og har dermed status som norsk lov. Hoveddelen inneholder reglene om de fire friheter (varer, personer, tjenester og kapital) og reglene om statsstøtte. Formålet med EØS-avtalen er å skape et felles økonomisk marked mellom avtalepartene, hvor alle som opererer i dette markedet er underlagt like konkurransevilkår. Det kan være utfordrende å fastsette de rettslige rammer for avtalen i lys av at den utvikles kontinuerlig gjennom praksis fra EU-domstolen, EFTA-domstolen, EU-kommisjonen og EFTAs overvåkingsorgan (ESA). Skatter og avgifter omfattes ikke av EØS-avtalen. Men norske skatte- og avgiftsregler kan like fullt utgjøre statsstøtte, for eksempel i form av avgiftsfritak og andre avgiftslempinger. Den 3. mai 2007 fattet ESA et vedtak (55/07/COL) hvor konklusjonen var at den norske kompensasjonsordningen for kommuner utgjorde statsstøtte. Dette betyr at utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift potensielt kan utgjøre ulovlig statsstøtte.

Lovgiver forplikter seg dermed til å utforme kompensasjonsordningene i samsvar med EØS-avtalens statsstøtteregler. Dette gjelder også for kompensasjonsordningen for frivillig sektor, og det er derfor ikke mulig å ta ut denne avgrensningen i forskriften. Ifølge forskriften § 3 tredje ledd bokstav (h) gis det ikke kompensasjon til «økonomisk virksomhet og hvor kompensasjon til denne virksomheten er i strid med EØS-avtalens regler om offentlig støtte.

På LS' nettsider er økonomisk virksomhet nærmere forklart som «[...] virksomhet som tilbyr varer og tjenester i et marked». Dette tilsvarer forståelsen av uttrykket «økonomisk aktivitet» som finnes i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4. Begrensingen i kompensasjonsloven ble tatt inn med virkning fra 1. januar 2008 etter at EFTAs overvåkingsorgan (ESA) hadde kommet til at utbetaling av kompensasjon kunne medføre ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen Artikkel 61. I KUDs rundskriv 14/4879 – 1 datert den 21. november 2014 er det gitt nærmere informasjon om EØS-begrensningen i forhold til kompensasjonsordningen for frivillig sektor.

Forståelsen av uttrykket økonomisk virksomhet skal forstås i en EØS-rettslig kontekst der praksis fra f.eks. ESA og EFTA-domstolen er relevant. I rundskrivet listes det opp seks punkter (spørsmål) som er overensstemmende med kriteriene for ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen Artikkel 61, jf. også Nærings- og fiskeridepartementets veileder om emnet. Til forskjell fra EØS-begrensningen som gjelder for kommuner og fylkeskommuner etter kompensasjonsloven, gjelder også det såkalte samhandelskriteriet for frivillig sektor, dvs. at virksomheten må påvirke samhandelen innen EØS-området før kompensasjon kan nektes.

Samhandelskriterier medfører at det skal mer til for å nekte kompensasjon enn å påvise et marked – ved at man også må vurdere om og i hvilken grad aktiviteten påvirker samhandelen innen EØS-området.

Som det er angitt i KUDs rundskriv, vil statsstøtte være aktuelt på de områder som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, f.eks. helse- og omsorgstjenester, undervisning mv. Våre erfaringer med EØS-avgrensingen tilsier at den er svært kompleks, og at det kreves solid juridisk kompetanse for å vurdere kriteriene. Det kan vanskelig forventes at små frivillige aktører skal kunne klare å sette seg inn i et så omfattende rettskildemateriale som EØS-retten består av. Det finnes flere eksempler på saker der Finansdepartementet har presisert forståelsen av EØS-begrensningen i forhold til kommunesektoren – som også vil være relevant for ordningen for frivillig sektor. Departementet har måttet avklare praksis, og har til dels gått bort fra den praksis som Skattedirektoratet tidligere har utøvd. Det er p.t. flere uavklarte spørsmål rundt EØS-begrensingen etter kompensasjonsloven – og dette dokumenterer hvor komplekst dette emnet er. Ikke minst er det vanskelig å vurdere konkurransevilkåret – hva er det relevante produktmarkedet og hva er det relevante geografiske markedet?

LS avsto en søknad om kompensasjon for et tilbud fra underledd som fremstod som kommersielt. Lotterinemnda sendte saken tilbake til LS, og saken ble omgjort. Klager er en større organisasjon som har innhentet profesjonelle rådgivere for å bistå med søknaden, hvor det bl.a. ble vist til praksis fra ESA mv. Det kan ikke ventes at mindre organisasjoner vil ha ressurser til en slik utredning. I tillegg kommer evt. vurderinger i forhold til de minimis (bagatellmessig) støtte og gruppeunntak, som nok ligger utenfor kompetanseområdet for mindre organisasjoner.

*«Bruk av typetilfeller i retningslinjene vil kunne avhjelpe til en viss grad, men det er reelt sett vanskelig å finne tiltak som kan gjøre vurderingene enklere.»*

Vi anbefaler at det gis mer utfyllende retningslinjer – gjerne med konkrete eksempler på aktivitet som potensielt kan omfattes av begrensningen. Bruk av typetilfeller vil kunne være aktuelt her, eventuelt også kommentarer til klagesaker. Det kan være vanskelig for søkerne å foreta en avgrensing uten å ha konkrete eksempler å forholde seg til. Erfaringer fra tilsvarende avgrensing etter kompensasjonsordningen for kommunesektoren viser at dette er et komplekst tema. Det er et bredt spekter av tilbud som kan være aktuelle her, f.eks. kurs, seminarer, hobbyaktiviteter, treningsstudio, konserter/scenekunst mv. Dersom f.eks. en frivillig organisasjon organiserer kurs mot betaling (som også andre aktører i landet tilbyr) – hvilke andre kurs skal man sammenligne med og i hvilket geografisk område? Dette er svært kompliserte og ofte tidkrevende vurderinger. Bruk av typetilfeller i retningslinjene vil kunne avhjelpe til en viss grad, men det er reelt sett vanskelig å finne tiltak som kan gjøre vurderingene enklere. Typetilfellene bør være enkle og praktiske, for eksempel etter type aktivitet (kurs, seminarer, treningstilbud mv.)

## 4.6 Særskilt om fast eiendom

### *Påkostning vs. vedlikehold*

Etter forskriften § 6 bokstav (b) gis det ikke kompensasjon for kostnader til «ny-, på- og ombyggingskostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom som ikke anses som drifts- og vedlikeholdskostnader».

Disse begrensningene gjelder begge søknadsmodellene. På LS' nettside er det oppgitt at grensen for hva som anses som vedlikehold skal vurderes i forhold til skatteloven § 6-11.

Det fremkommer av intervjuene at flere av organisasjonene synes det kan være vanskelig å trekke grensen mellom hva som er en påkostning (ikke kompensasjonsberettiget) og hva som er vedlikehold (kompensasjonsberettiget). De fleste organisasjonene er skattefrie og har ikke erfaringsgrunnlag fra vurderinger etter skattelovgivningen. Regnskapsmessig behandling av problemstillingen synes likevel å være svært lik blant de intervjuede organisasjonene som benyttet regnskapsstandard for ideelle organisasjoner. Vurderingen i denne standarden innebærer at man selv setter en skjønnsmessig grense for hva som er en påkostning eller ikke. I praksis var det få avvik mellom organisasjonene.

LS opplyser i intervju at de opplever at det er varierende kunnskap om skillet mellom vedlikehold og påkostning blant søkerne, og at de fleste søkere ikke har noen kunnskap om dette overhodet.

LS opplyser at tilsynets medarbeidere benytter en del tid på veiledning på dette punktet, og at de etter møte med Skatteetaten har oppdatert og utvidet retningslinjer om avgrensningen på nettsiden. Ifølge LS fanges en del saker opp ved at organisasjoner som ikke søker i normalår (f.eks. på grunn av for lave kostnader) dukker opp i søknadsbunken når de har gjort større investeringer i eiendom. I slike tilfeller går LS ofte inn i saken og vurderer om det er vedlikehold eller påkostning. Noen søkere har fått bistand av egen revisor for å vurdere problemstillingen. Varmepumpe er et typisk eksempel på et tema som ofte dukker opp. Et annet tema som ofte vurderes er pålagte oppgraderinger av bygg (f.eks. krav om universell utforming). Avgrensningen mellom påkostning og vedlikehold er som regel knyttet til eksisterende bygg, og sjelden til nybygg.

### *Avgiftsmessig status for bruk av eiendom i merverdiavgiftsloven*

Det foreligger rett til fradrag for merverdiavgift i den grad et avgiftssubjekt foretar anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder også for kostnader knyttet til egenid eller leid eiendom. Dersom en bedrift f.eks. eier sitt eget bygg vil bedriften få rett til fradrag for merverdiavgiften på kostnader til både påkostning, vedlikehold og drift mv. Kostnader til salg av bygg er ikke fradragsberettiget. Merverdiavgift på kostnader ved utleie av bygg er fradragsberettiget dersom utleieren er frivillig registrert etter mval. § 2-3.

### *Avgiftsmessig status for bruk av eiendom i kompensasjonsloven*

Det foreligger rett til kompensasjon for merverdiavgift når en kommune mv. foretar anskaffelser til kompensasjonsberettiget virksomhet. Dette gjelder både påkostninger, vedlikehold og drift. Det er imidlertid fastsatt en begrensning for kostnader til bygg for salg og utleie.

Kompensasjonsordningen for frivillig sektor skiller seg således fra både merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven ved å avgrense mot påkostninger.

Dersom påkostninger inkluderes i ordningen uten at rammen økes, vil dette kunne medføre at det blir reduserte utbetalinger til organisasjoner som ikke har eiendom.

I underkant av 2 000 organisasjoner gjør avgrensninger for bygg og anlegg i søknadsgrunnlaget til momskompensasjonsordningen. Det foreligger ikke oversikt over hvor mange mottakere i ordningen som eier egne bygg, men mange grendelag, tros- og livssynsorganisasjoner i tillegg til enkelte idrettslag og lokale frivillige organisasjoner har egne anlegg eller bygg. Beløp for påkostninger vil dermed kunne bli betydelige når det først gjennomføres byggetiltak eller oppgraderinger.

*«Dersom påkostninger inkluderes i ordningen uten at rammen økes, vil dette kunne medføre at det blir reduserte utbetalinger til organisasjoner som ikke har eiendom.»*

### *Utleie*

Det foreligger ikke rett til kompensasjon for «drifts- og vedlikeholdskostnader som gjelder utleie av bygg, anlegg eller annen fast eiendom», jf. forskriften § 6 bokstav (d). På LS' nettsider angis det at avgrensningen kan gjøres på ulike måter, f.eks. på grunnlag av «[...] areal, antall utleiedager eller inntekter fra utleie». Det er videre gitt to praktiske eksempler på slik avgrensning:

- «En frivillig organisasjon eier et bygg, der ene halvdel blir brukt av organisasjonen selv og den andre blir leid ut. Den frivillige organisasjonen dekker alle kostnader til drift- og vedlikehold av selve bygget. I dette tilfellet kan en naturlig avgrensning være halvparten av alle drifts- og vedlikeholdskostnader knyttet til bygget.
- Et grendelag leier ut grendehuset til konfirmasjoner, bryllup, møter og andre tilstelninger 75 dager i året. Grendelaget må gjøre fradrag for kostnadene til de utleide lokalene. De kan for eksempel regne ut en andel basert på antall utleiedager i året. 75 dager utleie/365 dager i et år = 0,2. Faktoren multipliseres med aktuelle kostnader knyttet til drift av lokalet og de får en sum de kan avgrense kostnadene med.»

Veiledningen kan på dette punktet fremstå som noe «teknisk». Intervjuene utført i forbindelse med gjennomgangen viser også dette, hvor flere organisasjoner bl.a. trekker frem at det ikke er enkelt å forstå ulike beregningsmetoder. I avgiftsretten generelt er det vanlig å skille mellom utleie av ett bestemt areal på permanent basis og tidsmessig delt utleie der det skjer en kombinasjon av egen bruk og utleie til en eller flere leietakere på midlertidig basis, f.eks. dager/timer.

Ved permanent utleie (som i kulepunkt 1 ovenfor) er det naturlig å ta utgangspunkt i areal. Dvs. at dersom deler av bygget leies ut på permanent basis, skal man benytte en brøk basert på utleid areal i forhold til totalt areal. Ved tidsmessig delt bruk vil antall dager/timer være aktuelt som hjelpestørrelse for å komme frem til riktig fordeling (slik som i kulepunkt 2).

For en person som er kjent med avgiftsreglene generelt vil disse fordelingsmetodene være velkjent. Men for andre kan fordelingen fremstå som komplisert. Det kan da føre til at søkere lar være å ta med beløp i søknaden fordi de finner det for komplisert å komme frem til riktig fordeling. Vi foreslår at det benyttes flere eksempler for å illustrere fordelingen, og å tydeliggjøre forskjellen mellom permanent utleie og tidsmessig utleie på dags-/timebasis.



## 4.7 Delvis kompensasjonsberettiget virksomhet

Er ordningen for kompleks for små aktører mht. oppdeling i hhv. kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet?

I flere av klagesakene, herunder saker som gjelder båtforeninger, er søknadene avslått i sin helhet selv om søkeren hadde både kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet. Begrunnelsen har vært at søkeren ikke har foretatt en avgrensning i form av organisatoriske eller økonomiske skillelinje slik som angitt i forskriften § 5 niende ledd. I noen saker er det nevnt at søker har gjort «et forsøk», men at dokumentasjonen ikke har vært tilstrekkelig. Dette tyder på at det er vanskelig å foreta en slik avgrensning i disse sakene - noe som medfører at organisasjoner har gått glipp av kompensasjon. På dette punktet anbefaler vi at det gis en mer detaljert veiledning med praktiske eksempler på hvordan avgrensningen kan gjennomføres enten rent organisatorisk eller økonomisk.





## 5. Metode

Gjennomgangen tar utgangspunkt i LS' data over søkere på momskompensasjonsordningen mellom 2010 og 2022, og intervjuer med et utvalg frivillige organisasjoner som er brukere av ordningen.



## 5.1 Intervju av frivillige organisasjoner

EY avholdt intervjuer med ni frivillige organisasjoner i tillegg til Frivillighet Norge og LS som del av kartleggingsarbeidet rundt momskompensasjons-ordningen. Intervjuobjektene var en blanding av flerleddede og enkeltstående organisasjoner. For de flerleddete organisasjonene ble representanter fra sentralleddene intervjuet. Ved å intervju sentralleddene fikk vi samtidig presentert erfaringer fra underleddene. Dette ga oss kjennskap til hele prosessen rundt bruk av ordningen. I tillegg er overblikket som sentralleddene har formålstjenlig for gjennomgangen av ordningen. Utvalgte organisasjoner for intervju

EY valgte ut de fleste frivillige organisasjonene på bakgrunn av forslag fra KUD og LS' anbefalinger. I tillegg valgte EY noen store frivillige organisasjoner utover anbefalingene fra departementet og tilsynet.

EY opprettet kontakt med de utvalgte organisasjonene over telefon, og fulgte opp henvendelsen med mailkorrespondanse inklusiv innkalling til intervju. I intervjuinnkallingen var et faktaark vedlagt. Dette vedlegget inneholdt informasjon om gjennomgangen og hvilke tema intervjuet skulle berøre, slik at organisasjonene kunne stille forberedt og engasjerte ansatte med innsikt i søknadsprosessen og ordningen for øvrig.

Av organisasjonene som responderte på henvendelsen fra EY stilte samtlige til intervju. Noen av organisasjonene som var plukket ut responderte ikke på henvendelsen fra EY, og ble ikke fulgt opp utover den innledende henvendelsen.

### *Sammenstilling av intervjuene*

For å kunne sammenstille informasjon fra de forskjellige organisasjonene utarbeidet EY en intervjuguide. Intervjuguiden inneholdt spørsmål om organisasjonenes erfaringer med ordningen slik den er i dag, organisasjonenes prosesser og rutiner knyttet til regnskapsføring og fradrag i søknaden, hvilke utfordringer organisasjonene hadde ved bruk av ordningen og hvilke forbedringer organisasjonene mente ordningen ville hatt nytte av.

## 5.2 Analyse av tallmateriale

Som en del av gjennomgangen av momskompensasjonsordningen har EY gjort analyser av data fra LS. Disse dataene omhandler søkerstatistikk fra 2010 til 2022, samt dato for når søknadene var sendt inn for årene 2020, 2021 og 2022. Vi ønsket å belyse forholdene som har vært av betydning for momskompensasjonsordningen, herunder kostnadsutvikling blant søkermassen. I tillegg ønsket vi å belyse hvor tett på søknadsfristen 1. september søknadene kom inn, og hvor stor andel av det totale søknadsbeløpet som knyttet seg til søknader som kom inn tett opp mot fristen.



## 6. Analyse av momskompensasjonsordningen og organisasjonslandskapet

I det følgende vil vi sammenstille erfaringene vi har fått gjennom intervjuer med organisasjonene med analyser av tallmaterialet vi har mottatt fra LS.

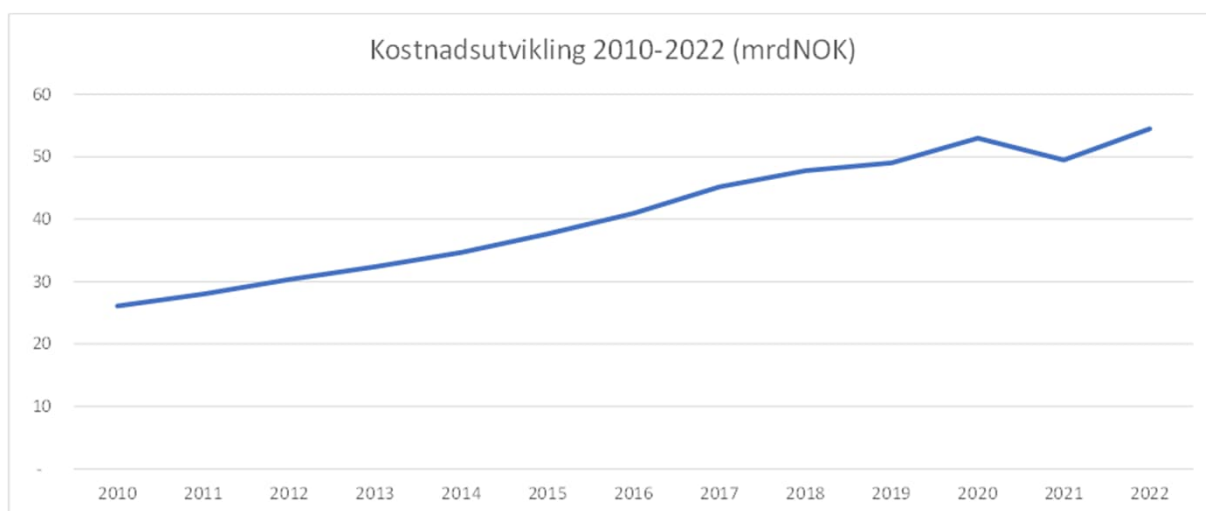
Vi har sett på analysene og konklusjonene fra rapporten Deloitte utarbeidet i 2015. Det har ikke vært en del av vårt oppdrag å innhente og oppdatere funnene fra den tidligere rapporten, som i stor grad knytter seg til standardisering av sammenstilling av kostnader for å kunne indikere noe om nivået på merverdiavgiftspliktige kostnader. Vårt mandat har vært gjennomføre analyser av tilgjengelig informasjon å vurdere hva som driver kostnadene i frivillig sektor, og kan således sees på som et supplement til konklusjonene i rapporten fra Deloitte og ikke en oppdatering av hvorvidt disse funnene fremdeles er gyldige. Vi har i denne gjennomgangen sett på utviklingen i kostnadene som danner grunnlag for momskompensasjon. Vi har sett etter data og informasjon som kan si noe om utviklingen i kostnadene som danner grunnlag for momskompensasjon, og hvilke faktorer som påvirker dette.

## 6.1 Kostnadsutvikling

### 6.1.1 Kostnadsutvikling i frivillige organisasjoner

Utviklingen i driftskostnader hos de frivillige organisasjonene kan si noe om utviklingen i momskompensasjon fra staten. Vi har benyttet data fra LS og analysert utviklingen i de totale driftskostnadene som ligger til grunn for søknadene om momskompensasjon fra 2010 til 2022. Figuren under viser utviklingen i totale driftskostnader før fradrag. Totale driftskostnader i organisasjonene som har søkt om momskompensasjon, har økt fra 27,46 mrd. kroner i 2010 til 54,22 mrd. kroner i 2022. Det betyr en økning på 97% i totale driftskostnader i søknader før fradrag for de frivillige organisasjonene i perioden fra 2010 til 2022.

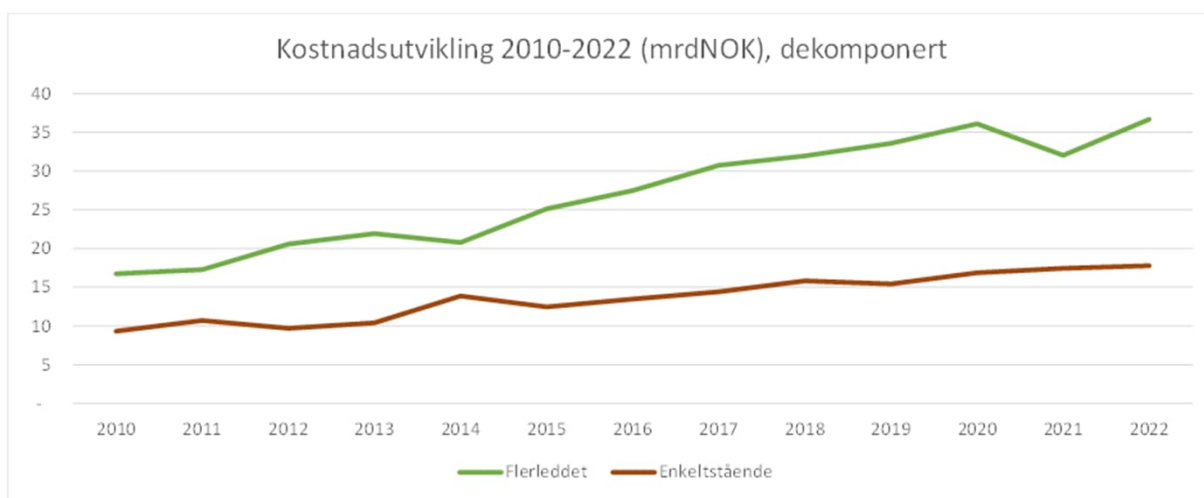
Figur 1 viser tydelig at pandemien hadde påvirkning på det totale kostnadsnivået i sektoren. I søknadsåret 2021, som baserer seg på regnskapsåret 2020, ser vi et fall i kostnadsveksten i ordningen. Dette er i tråd med forventning om et lavere aktivitetsnivå i 2020 som ble reflektert i søknadene i 2021.



Figur 1: Kostnadsutvikling 2010 - 2022

Frivillig sektor består av enkeltstående organisasjoner og organisasjoner som er satt sammen av et sentralledd og et eller flere regional- eller lokalledd. Dekomponerer vi kostnadsveksten og skiller mellom flerleddede og enkeltstående organisasjoner, viser utviklingen kostnadsvekst både i de flerleddede og i de enkeltstående organisasjonene.

De flerleddede organisasjonene har hatt en høyere kostnadsvekst enn de enkeltstående organisasjonene. Fra 2014 til siste normalår før pandemien (søknadsåret 2020), var denne forskjellen spesielt tydelig. I det første pandemiåret ser vi en markant reduksjon hos de flerleddede organisasjonene, som vi ikke ser hos de enkeltstående. Dette tyder på at pandemien i større grad påvirket kostnadsnivået i underleddene i de flerleddede organisasjonene enn i de enkeltstående.



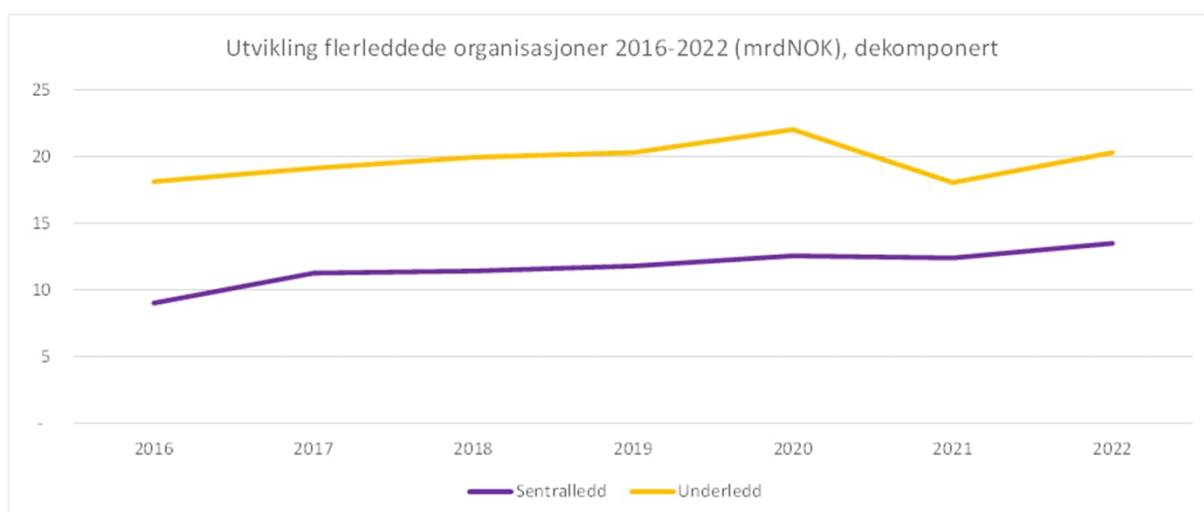
Figur 2: Kostnadsutvikling 2010 - 2022, dekomponert

Vi har sett nærmere på kostnadsutviklingen i de flerleddede organisasjonene fra 2016 til 2022, og splittet kostnadene mellom sentralledd og underledd (regional- og lokalledd) som vist i figur 3 under. Vi har justert datagrunnlaget for enkeltstående organisasjoner som er blitt flerleddet i perioden for å redusere støy i trendlinjene til de to komponentene.

Utviklingen fra 2016 til 2020 i henholdsvis sentralledd og underledd er jevnt stigende, og ingen år skiller seg nevneverdig ut. I 2021 ser vi imidlertid en knekk hos underleddene som ikke fremkommer hos sentralleddene. Dette tyder på at pandemien traff aktiviteten i underleddene i større grad enn sentralleddene og at det er denne delen av organisasjonslandskapet som særlig bidro til redusert kostnadsnivå som en konsekvens av pandemien. For de enkeltstående organisasjonene ser vi en stor variasjon i organisasjonslandskapet med hensyn på driftskostnader.

*«Dette tyder på at pandemien traff aktiviteten i underleddene i større grad enn sentralleddene og at det er denne delen av organisasjonslandskapet som særlig bidro til redusert kostnadsnivå som en konsekvens av pandemien.»*

Arbeidet inkluderer ingen videre dekomponering i de enkeltstående organisasjonene for å se på effekter av pandemiårene. Vi kan anta at vi ville kunne se lignende effekt på mindre enkeltstående organisasjoner som vi ser for underledd i denne analysen. Vi anbefaler dermed LS å gjøre en analyse av om det er noen forskjell mellom små og store enkeltstående organisasjoner slik vi ser for sentralledd og underledd.



Figur 3: Utvikling flerleddede organisasjoner 2016 – 2022, dekomponert

## 6.1.2 Kostnadsutvikling i ordningen

Kostnadsutviklingen i ordningen kan forklares på to måter:

- Antall søknader i ordningen har økt, og/eller
- Kostnadene hos organisasjonene i ordningen har økt.

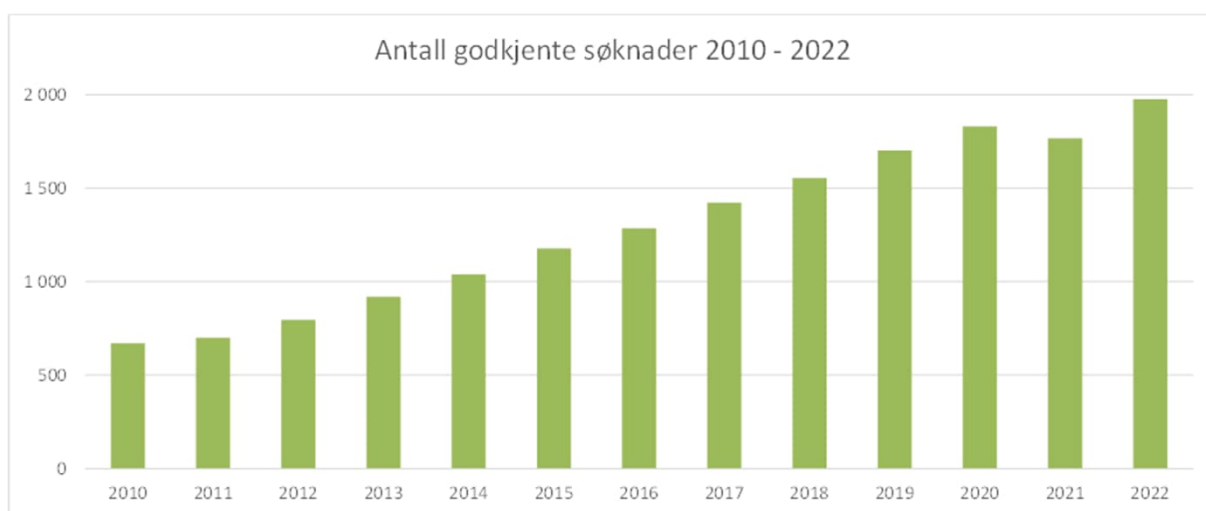
I det videre ser vi på disse to forklaringsvariablene for å vurdere kostnadsveksten i ordningen.

Det er ikke alle kostnader som er søknadsberettiget. I dette kapitlet har vi trukket ut kostnadene som er blitt ekskludert fra søknadsgrunnlaget for alle frivillige organisasjoner som søkte på ordningen. Vi har sett på utviklingen i kostnadsnivået justert for ikke-søknadsberettigede kostnader, og dermed analysert utviklingen i godkjente søknadsbeløp.

### Antall søknader i ordningen

En søknad i ordningen består enten av en enkeltstående organisasjon eller et sentralledd i en flerleddet organisasjon. Eventuelle underledd eller aksjeselskap kan ikke søke på selvstendig grunnlag og går dermed inn under en søknad hos sentralleddet eller en enkeltstående organisasjon. Dermed vil antall søknader i kompensasjonsordningen være mye lavere enn antall mottakere av momskompensasjon. En mottaker av momskompensasjon er hver enkelt organisasjon i ordningen med eget organisasjonsnummer.

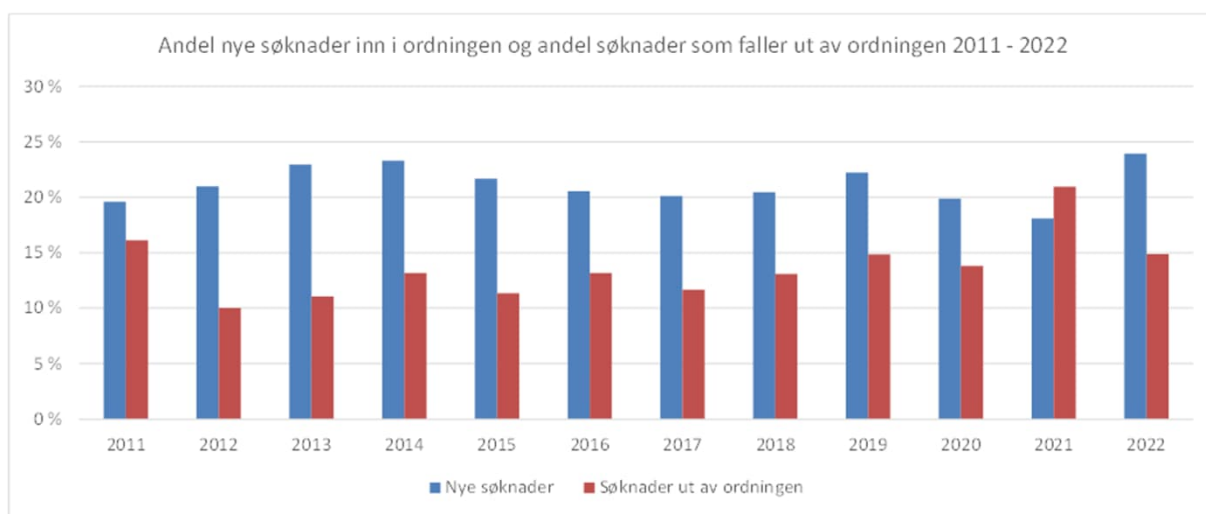
Tallmaterialet viser en kraftig økning i antallet godkjente søknader i perioden. I 2010 ble det godkjent 670 søknader, mens det i 2022 var 1 976 godkjente søknader i ordningen. Veksten har vært forholdsvis jevn med unntak av i 2021 hvor vi ser effekt av pandemien.



Figur 4: Antall godkjente søknader 2010 - 2022

Videre har vi sett på hvordan økningen i antall søknader fordeler seg mellom nye søknader og hvor mange som søkte foregående søknadsår som ikke søkte det påfølgende året. Nye søknader er i denne sammenheng definert som søknader som ikke var i ordningen året i forveien.

Figur 5 viser, år for år, antall nye søknader og hvor mange søknader som forlater ordningen fra det foregående året. Med unntak av søknadsåret 2021 har andelen nye søknader vært på mellom 20% og 24%. Samtidig har andelen søknader som forlater ordningen vært på mellom 10% og 16% sett bort fra 2021 hvor 21% av søkerne falt ut. Dette sammenfaller med pandemien. Søknadsåret 2022 er imidlertid et rekordår for antall nye søknader med 24% nye inn i ordningen.



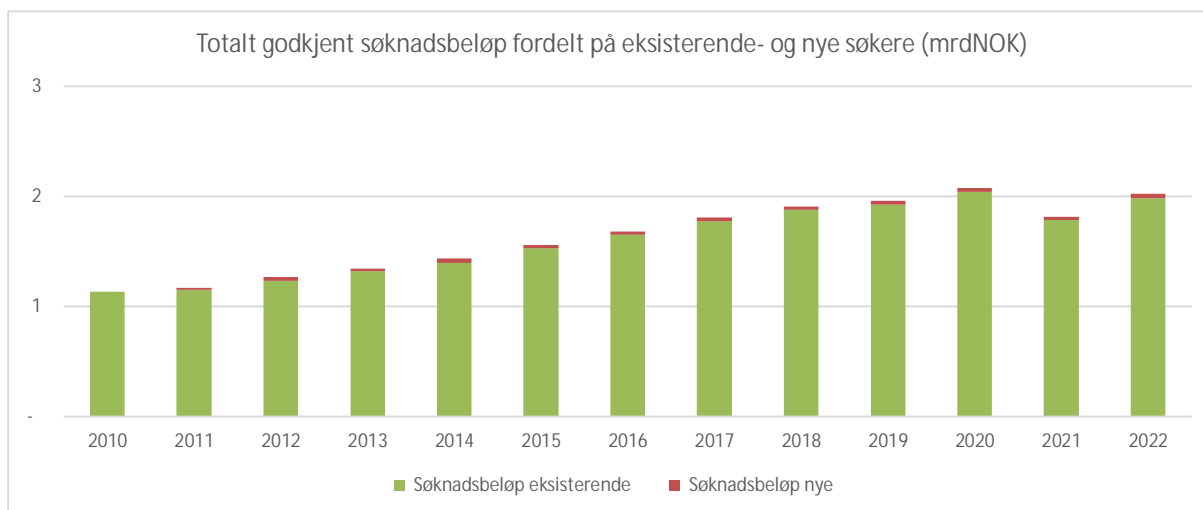
Figur 5: Andel nye søknader inn i ordningen og andel søknader som faller ut av ordningen 2011 - 2022

### Kostnadene i de eksisterende søknadene

Videre har vi sett på hvor stor andel av det godkjente søknadsbeløpet som tilfaller de nye søknadene. Figur 6 viser totalt godkjent søknadsbeløp for årene 2010 til 2022 i mrd. kroner fordelt på eksisterende og nye søknader.

Nye søkere bidrar med en veldig liten andel av det godkjente søknadsbeløpet sammenlignet med de eksisterende søkerne. En ny søker er en organisasjon som ikke søkte foregående år, men organisasjonen kan ha søkt tidligere.

De nye søknadene utgjør i snitt 1,91% av totalt søknadsbeløp i årene vi har gjennomgått. Samtidig vet vi at disse søknadene utgjør mellom 18 % til 24 % av antallet søknader for det enkelte år, da blir det tydelig at de nye søknadene er svært små i forhold til størrelsen på den gjennomsnittlige søknaden i ordningen. Vi så også at det er et ganske stort antall søknader som ikke er med i det neste søknadsåret. Nettoeffekten av nye søknader utgjør rett i overkant av 0,56 % av det totalt godkjente søknadsbeløpet.



Figur 6: Totalt godkjent søknadsbeløp fordelt på eksisterende- og nye søkere



Det er tydelig at det er kostnadene hos de eksisterende søkerne som driver utviklingen i momskompensasjonsordningen. Det nyetablerte nettstedet [www.tilskudd.no](http://www.tilskudd.no) som gir en oversikt over offentlige tilskudd, har for kort historikk til å bidra med data til å kunne gjøre en god analyse på dette punktet. Tallmateriale for en mer dekkende analyse får vi først når tilskuddsordningene har mer historikk. Vi har derfor belaget oss på de offisielle årsregnskapene til de åtte største organisasjonene i ordningen, for å analysere tilskuddenes påvirkning på kostnadene.

*«Det er tydelig at det er kostnadene hos de eksisterende søkerne som driver utviklingen i momskompensasjonsordningen.»*

De åtte organisasjonene utgjør til sammen 50% av ordningens godkjente søknadsbeløp ved både inngangen og utgangen av perioden vi har analysert. Analysen viser at en stor andel av kostnadsøkningen i ordningen i perioden knyttet til disse åtte organisasjonene. De utvalgte organisasjonene vil naturlig nok skille seg fra de andre organisasjonene i ordningen, men de gir indikasjoner på hva som skjer med kostnadsutviklingen i sektoren, og derigjennom hva som driver kostnadsveksten i ordningen.

### 6.1.3 Kostnadsdrivere i frivillig sektor

Kostnadsveksten i frivillig sektor skyldes to faktorer, prisøkning på innsatsfaktorer og økning i aktivitet. Det kan ikke leses direkte ut av regnskapene hvor stor del av kostnadsøkningen som kan tilskrives prisstigning og hvor mye som kan tilskrives aktivitetsøkning. Dersom aktiviteten øker mer enn prisstigningen, ligger det en klar presumsjon om aktivitetsvekst. Det er av interesse å finne ut om den del av kostnadsveksten som skyldes økning i aktivitet drives av økte administrasjonskostnader. Økt aktivitet fører naturlig nok til høyere kostnader til administrasjon. Dersom forholdet mellom kostnader brukt til aktivitet og administrasjon endres slik at den prosentvise andelen av kostnadene som allokteres til administrasjon øker, vil dette synliggjøres gjennom en høyere administrasjonsandel i organisasjonene som omfattes av ordningen. Våre analyser baserer seg på en gjennomgang av de åtte største organisasjonene, og disse benytter seg av regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner. Denne regnskapsstandarden er frivillig, og benyttes ikke av alle organisasjoner innenfor sektoren. For de organisasjonene som benytter standarden gis opplysninger knyttet til administrasjonens andel av kostnadene i note til årsregnskapet.

*«Kostnadsveksten i frivillig sektor skyldes to faktorer, prisøkning på innsatsfaktorer og økning i aktivitet.»*

Aktivitetsregnskapet, som organisasjonene utarbeider, har som formål å fordele kostnadene på de ulike aktivitetene organisasjonen driver. Kostnader fordeles mellom finansieringskostnader, kostnader knyttet til formålsoppfyllelse og administrasjonskostnader, og dette fremstilles i resultatoppstillingen i årsregnskapet. Kostnadsfordelingen baseres på organisasjonens skjønnsmessige vurdering og vi må være forsiktig med å sammenligne ulike organisasjoner med hverandre. Imidlertid kan utviklingen i andelen som organisasjonene rapporterer som brukt til administrasjonsformål gi en indikasjon på utvikling i administrasjonskostnadene. Tilsvarende informasjon kan vi ikke lese ut av regnskapene til de organisasjonene som ikke benytter seg av regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner, men for dette formål har vi lagt til grunn at de største organisasjonene er representative for frivillig sektor som helhet.

Vi har gjort en analyse av fordelingen i de åtte største organisasjonene i ordningen, og analysen gir indikasjoner på en svak nedgang i andel av kostnader til administrasjon. Det legges derfor til grunn at økningen i kostnader utover prisstigning kan tilordnes en økning i organisasjonenes aktivitetsnivå. For å gi en indikasjon på hvordan aktivitetsøkningen er finansiert har vi gjennomgått de utvalgte organisasjonenes årsregnskap, og gjort en overordnet analyse av hvor stor andel offentlig tilskudd gjør av de totale inntektene. Analysen viser at andelen offentlige tilskudd av totale inntekter justert for finansinntekter økte i perioden 2015 til 2019. En økning i inntekter gjenspeiles i en tilsvarende økning i aktivitetsnivå og derigjennom kostnadsnivået i virksomheten. Nivået av tilskudd, både private og offentlige tilskudd, har stor betydning for størrelsen på momskompensasjonsbeløpet.

For å kunne si noe om forventet kostnadsutvikling har vi forsøkt å se på utviklingen i aktivitet i frivillig sektor. Det mottatte tallmaterialet gir ikke direkte informasjon om endringer i aktivitet fra frivillige organisasjoner. Regnskaper for disse organisasjonene gir heller ikke informasjon om aktivitet på eller verdi av aktiviteten organisasjonene står for.

I bedrifter med profitt som formål vil bedriftens inntekter være en god indikasjon på verdiskapningen og regnskapene kan inneholde informasjon om omfang av aktivitet. For en frivillig organisasjon vil regnskapet vise kostnadene knyttet til den aktiviteten organisasjonen har gjennomført, og inntektene viser hvordan denne aktiviteten er finansiert. Det er ingen direkte kobling mellom inntekter og aktiviteten organisasjonen utøver. Det vil derfor by på utfordringer å estimere utviklingen i aktivitet. For å gi en indikasjon på utviklingen har vi analysert inntektene for et utvalg av de større organisasjonene som mottar kompensasjonsmidler. De utvalgte organisasjonenes momskompensasjonssøknader står samlet sett for om lag 50% av det godkjente søknadsbeløpet i 2022.

En forutsetning for økning i aktivitet er at den nye aktiviteten kan finansieres, og vi har derfor sett nærmere på utviklingen i finansieringen for dette utvalget av organisasjoner. Finansieringen kan være med på å beskrive grunnlaget for økt aktivitet i disse organisasjonene.

## 6.2 Finansiering

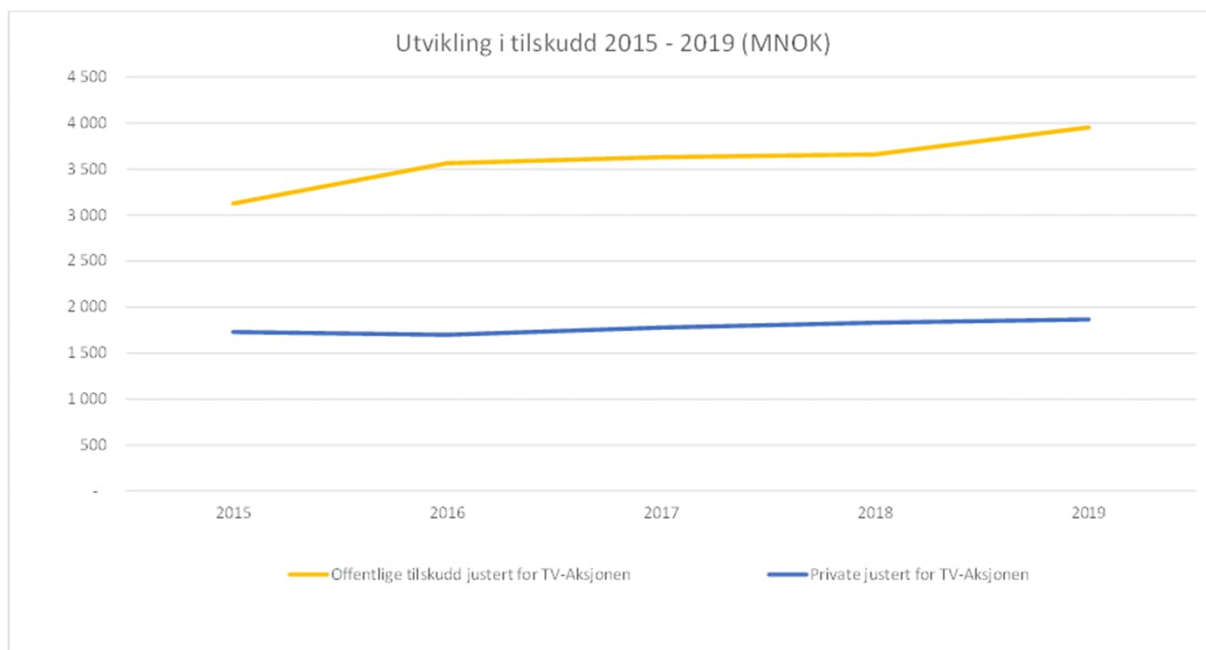
Vi har gjort en overordnet analyse av finansieringen til de åtte største organisasjonene i ordningen. Disse organisasjonenes søknader, når vi inkluderer eventuelle underledd, utgjør omtrent 50% av godkjent søknadsbeløp i 2022. Organisasjonenes årsregnskaper inneholder opplysninger om aktivitet i sentralleddet, samt aktiviteter utført i underledd som er helt- eller delvis finansiert i sentralleddet. I mange organisasjoner utgjør finansiering via sentralleddene hoveddelen av underleddenes aktivitet. Vi gjennomgikk årsregnskapene til disse organisasjonene for 2015 til 2019 for å se nærmere på hvorvidt offentlig tilskuddsfinansiering synes å ha betydning for merverdiavgiftskompensasjonsordningen.

Finansieringen varierer og det er betydelige forskjeller mellom organisasjonene, men i hovedsak finansieres aktivitetene til organisasjonene fra tre kilder: offentlige tilskudd, private tilskudd/ gaver og inntekter fra finansielle investeringer.

For å beskrive utviklingen over tid finner vi det mest relevant å fokusere på offentlige tilskudd og privat finansiering. Det er ingen organisasjoner i utvalget hvor aktivitetene bestemmes av avkastningen på organisasjonens finansielle aktiviteter.

Dette kan f.eks. være tilfellet i stiftelser som lar avkastningen av finansielle aktiviteter danne grunnlag for hvor store utdelinger de er i stand til å gi. For å se på den underliggende utviklingen over tid har vi også valgt å korrigere for midler fra NRKs årlige TV Aksjon for de organisasjonene som i kontrollperioden har fått tildelt denne. Dette er delvis gjort fordi organisasjonene presenterer informasjonen om innsamlingen ulikt i regnskapene, og det er forskjeller knyttet til hvorvidt formålet det samles inn penger til omfattes av grunnlaget for momskompensasjon. Analysen dekker perioden fra 2015 frem til pandemien og Covid-nedstengningen, hvor aktivitetsnivået naturlig nok blir sterkt påvirket.

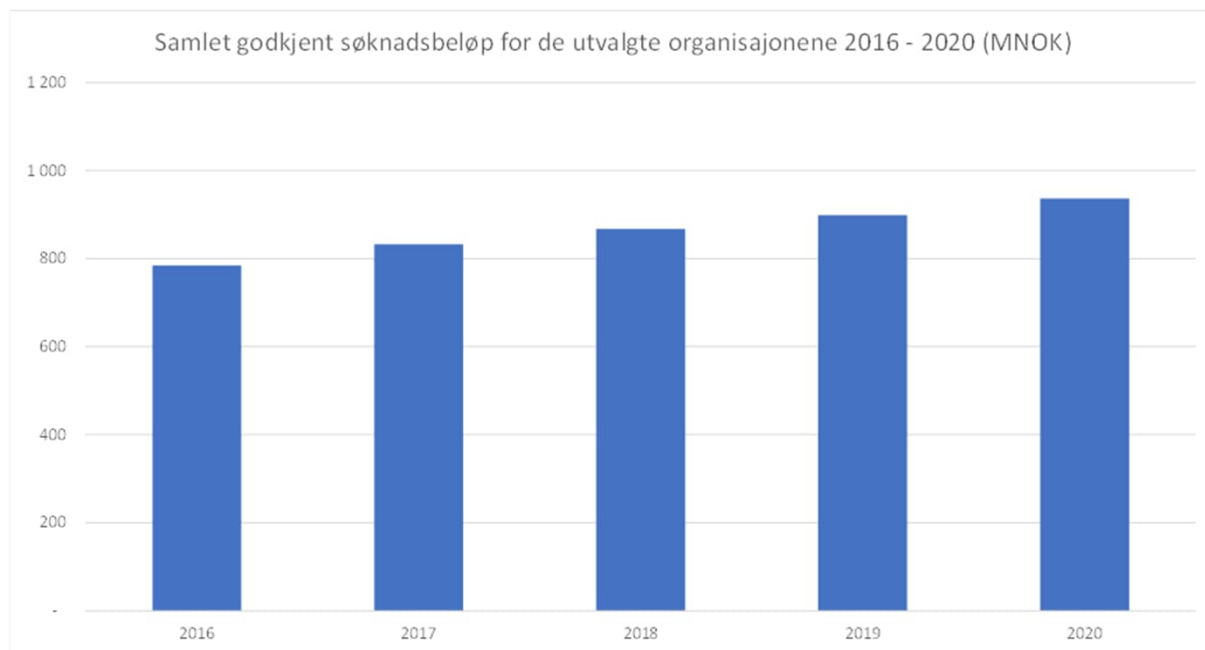
Analysene viser at finansieringen fra det offentlige har økt, mens finansieringen fra private, med ett unntak, er tilnærmet uendret. Finansieringen for denne ene organisasjonen med meget sterk økning i privat finansiering er holdt utenfor delvis fordi denne organisasjonens aktivitet i stor grad faller utenfor kompensasjonsregelverket. I figur 7 på neste side er dette vist.



Figur 7: Utvikling tilskudd 2015 - 2019

Tilgjengelig tallmateriale gir ikke grunnlag for å si noe om økningen i offentlig finansiering går til aktiviteter som faller innenfor eller utenfor momskompensasjonsordningen. Imidlertid viser utviklingen i søknadsgrunnlaget for momskompensasjonsordningen en klar sammenheng mellom utviklingen i tilskudd og økningen i grunnlaget for momskompensasjon. Samlet godkjent søknadsbeløp for de observerte organisasjonene var i denne perioden også stigende.

Fra søknadsåret 2016 til søknadsåret 2020 steg det samlede godkjente søknadsbeløpet for de utvalgte organisasjonene med 19%. Inflasjonen i samme periode var 10,8%. Dette indikerer at en andel av økningen i kompensasjonsberettiget beløp i økende grad er finansiert av midler betalt av det offentlige. Den synkende andelen private bidrag gjør tilskudd fra det offentlige til en stadig viktigere finansieringskilde for frivillig sektor og har sterk påvirkning på kostnadsveksten i sektoren.



Figur 8: Samlet godkjent søknadsbeløp for de utvalgte organisasjonene 2016 - 2020

Et viktig aspekt for kompensasjonsordningen er hvorvidt tilskuddene skal brukes i eller utenfor Norge. I vår analyse har vi ikke i særlig grad sett på miksen i tilskudd som organisasjonene rapporterer. Endringer i denne miksen påvirker grunnlaget for kompensasjonssøknader og gjør effektene på kompensasjonsordningen for hvert enkelt tilskudd større eller mindre enn de effektene vi ser på totalnivå.

Aktivitetsvekst i de frivillige organisasjonene er i stor grad drevet av økte tilskudd. Som vi har argumentert for tidligere, bidrar økt aktivitet til økte kostnader, som igjen danner grunnlag for momskompensasjon. Vi ser fra notene til regnskapet for en av de større organisasjonene at tilskudd utgjør en betydelig inntektskilde. Tilskuddet kan benyttes til å finansiere aktivitet som inngår i kostnadsgrunnlaget som inngår i momskompensasjonsordningen. Tilskuddene bidrar derfor sterkt til økningen i kostnadsgrunnlaget som danner grunnlag for kompensasjonssøknadene.

## 6.3 Organisasjonslandskapet

### 6.3.1 Mottakere av momskompensasjon

Tabell 1 viser antall godkjente mottakere av momskompensasjon mellom 2016 og 2022, fordelt på flerleddede- og enkeltstående organisasjoner. Vi ser at antallet flerleddede mottakere er redusert fra toppen i 2018 med 22 722 mottakere til 20 457 mottakere i 2022. Antall enkeltstående organisasjoner som mottok momskompensasjon har økt siden 2016, og har med unntak av en liten tilbakegang i 2021 hatt en jevn økning til 2022.

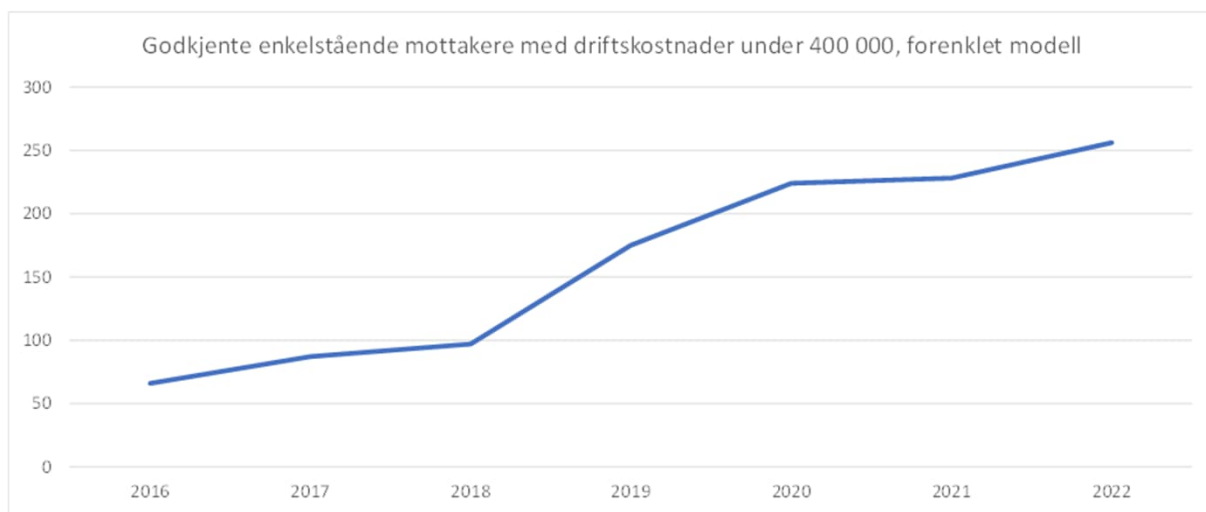
For både flerleddede og enkeltstående organisasjoner var søknadsåret 2021 et år med reduksjon i mottakere som følge av pandemien. Nedstengningen av samfunnet førte til lavere aktivitet i frivilligheten, og vi ser reduserte driftskostnader i søknadsgrunnlaget til ordningen for 2021. Søknadsdata for søknadsåret 2022 viser imidlertid tegn på at aktiviteten tar seg opp igjen, men godkjent søknadsbeløp er ikke tilbake på nivået før pandemien.

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Flerleddet	21 580	22 274	22 722	20 296	20 798	20 044	20 457
Enkeltstående	1 071	1 207	1 333	1 481	1 596	1 529	1 745

Tabell 1: Antall godkjente mottakere av momskompensasjon 2016 – 2022

Nedgangen i antall søkere for flerleddede organisasjoner i 2019 sammenfaller med forskriftsendringen av samme år hvor det kom krav om at alle underledd skulle registreres i Frivillighetsregisteret for å kunne motta momskompensasjon i tillegg til andre endringer som medførte avslag for betydelig flere organisasjoner enn normal.

Den samme forskriftsendringen reduserte minstegrensen for driftskostnader i forenklet modell fra 200 000 kroner til 100 000 kroner, og i dokumentert modell fra 14 000 kroner til 7 000 kroner. For enkeltstående søkere medførte dette at flere organisasjoner kom inn under ordningen. Dette gjorde særlig utslag i antall søknader til forenklet modell. Figur 9 viser utviklingen i antall godkjente enkeltstående mottakere i forenklet modell med driftskostnader under 400 000 kroner.



Figur 9: Godkjente enkeltstående mottakere med driftskostnader under 400 000, forenklet modell



### 6.3.2 Ordningens treffsikkerhet

Det har vært netto årlig tilvekst i antall søknader til momskompensasjonsordningen siden 2010, med unntak av pandemiåret 2021 hvor det var marginalt færre søknader. Økningen i antall søknader og det store antallet søkere ordningen treffer viser at ordningen treffer bredt.

Nye søkere utgjør en liten andel av godkjent søknadsbeløp. Dette kan tyde på at nye søkere som kommer inn i ordningen i hovedsak er små organisasjoner. Det er dermed grunnlag for å si at ordningen treffer de små frivillige organisasjonene.

I 2020 publiserte Institutt for Samfunnsforskning en rapport "Finansiering av frivillighet" i denne rapporten estimerer de driftskostnadene i 2019 til sektoren til 46,1 milliarder kroner.

Dette estimatet er lavere enn driftskostnadene søkerne av momskompensasjon dokumenterer for det samme året, rett i underkant av 53 mrd. Selv om disse tallene ikke direkte kan sammenlignes, så er det dette en klar indikasjon på at ordningen favner en veldig stor del av den økonomiske aktiviteten til sektoren.

Samtidig vet vi at det i Frivillighetsregisteret ved utløpet av 2022 var registrert over 65 600 organisasjoner. Vi har ikke analysert disse organisasjonene nærmere, men det er ingen tvil om at det eksisterer et stort antall organisasjoner som ikke deltar i ordningen. Vi anbefaler LS å se nærmere på årsakene til at det er en så stor differanse mellom antall mottakere i ordningen og antallet som er registrert i Frivillighetsregisteret. Dette kan blant annet skyldes at mange av organisasjonene ikke fyller vilkårene, f.eks. ved at de ikke har frivillig innsats, at de kommer under minstegrensen for søknadsgrunnlag eller ikke har kostnader. Samtidig kan også være organisasjoner som ikke har tilstrekkelig kunnskap om ordningen eller ressurser til å kunne søke om midler.

Gjennomgangen viser også at et fåtall store, landsdekkende organisasjoner som søker sammen med lokalleddene utgjør en stor del (ca. 50%) av det godkjente søknadsbeløpet. Denne andelen har vært relativt konstant i perioden og viser at disse organisasjonene vokser betydelig og at de, på tross av flere søkere som mottar kompensasjon, fremdeles holder sin relative andel av det beløpet som utbetales fra kompensasjonsordningen.

## 6.4 Søknadstidspunkt

For å få et inntrykk av kompleksiteten i søknadsprosessen knyttet til momskompensasjonsordningen, ba vi de frivillige organisasjonene redegjøre for deres interne søknadsprosesser og hva som avgjør når de leverer sine søknader til LS. Intervjuene indikerte forskjeller mellom de to organisasjonstypene, flerleddet og enkeltstående, når det kom til søknadsprosess og tidspunkt for innlevering.

De enkeltstående organisasjonene hadde få problemer med søknadsprosessen fra datafangst initieres til søknaden om momskompensasjon sendes inn. Disse organisasjonene hadde heller ikke problemer med å sikre fullstendighet i kostnadsgrunnlag som danner utgangspunkt for søknaden. De enkeltstående organisasjonene vi intervjuet er store, profesjonelle organisasjoner med moderne regnskapssystemer, og dette kan være en forklaring til at organisasjonene opplever prosessen som forholdsvis enkel. Disse organisasjonene er i bedre stand til å bokføre kostnader på en måte som gjør det enkelt å utlede et korrekt kostnadsgrunnlag til bruk i søknaden.

I den forenklede søknadsmodellen er det utarbeidelse av kostnadsgrunnlaget, inklusive de fradrag som modellen spesifiserer, som er tidkrevende for mange organisasjoner. Hos organisasjoner som har regnskapssystemer som i stor grad har automatisert prosessen, vil kostnadsgrunnlaget være fullstendige uten at organisasjonen må bruke tid på å bearbeide dette. Ansvarlige for søknadene i de enkeltstående organisasjonene ga uttrykk for at deres arbeidsprosess er lite kompleks, og at de bruker veldig lite tid på å utarbeide søknaden.



Situasjonen for de flerleddede organisasjonene er en litt annen, noe intervjuene med de ansvarlige for søknaden i disse organisasjonene også indikerer. Underledd samler data og sender inn dokumentasjon og søknad til sentralledd før en intern frist. Denne fristen er gjerne fra slutten av mai til starten av sommerferien. Sentralleddene jobber deretter for å sikre fullstendighet i dokumentasjonen og at vurderinger rundt kostnadsgrunnlaget i søknadene til underleddene ikke er vesentlig feil. Dette gjøres gjennom totalanalyser av søknadsbeløpene mot tidligere år for å avdekke eventuelle avvik fra normalen, og gjennom stikkprøvekontroller. Dette er et omfattende arbeid, som strekker seg fra den interne fristen til august og ofte helt opp til fristen for innsending av søknad 1. september. Det er i all hovedsak datafangst med tilhørende kvalitetssikring som gjør at de flerleddete organisasjonene leverer søknader tett opp mot fristen.

Analyse av tidspunkt for innlevert søknad viser at de fleste organisasjonene leverer tett opp mot fristen. Over 80% av søknadene de tre siste årene er levert mellom 1. august og 1. september. Disse søknadene, utgjør omtrent 95% av det totale søknadsbeløpet for samme periode.

Omtrent 50% av søknadene, som utgjør over 80% av totalt søknadsbeløp leveres i løpet av den siste uken før frist. Om vi nyanserer dette, og ser på andel av henholdsvis flerleddede og enkeltstående, viser dataene at 71% av de flerleddede søknadene kommer den siste uken. Til sammenligning sendes 48% av de enkeltstående søknadene inn den siste uken.



## 6.5 Ulik søkemodell for sentralledd og underledd

Som del av gjennomgangen ble EY bedt om å vurdere om ordningen kunne bli enda mer treffsikker for å fremme frivillig aktivitet, uten at den blir mer kompleks for organisasjonen. Som del av dette skulle vi vurdere hvorvidt krav om dokumentert modell for deler av søkermassen (herunder de største organisasjonene, sentralledd, AS, mv.) og mulighet for ulike organisasjonsledd å benytte ulik søkemodell kan være av betydning for treffsikkerheten.

Gjennom intervjuene stilte vi spørsmål til de flerleddede organisasjonene om hvordan de stilte seg til at underleddene får anledning til å benytte ulik søkemodell fra sentralleddet. Flere av organisasjonene stilte seg i utgangspunktet positive til dette. Likevel pekte flere på utfordringer dersom en slik ordning innebærer at underleddene skulle benytte seg av dokumentert søknadsmodell dersom sentralleddet søkte etter forenklet søknadsmodell. Her ble særlig sentralleddets rolle som søker og intern kontrollinstans trukket frem som utfordrende. Flere mente at dokumentert modell i underledd vil være for krevende i praksis, både hos underleddene, men også i administrasjonen av ordningen i sentralleddet. Dersom en ordning med ulik søkemodell skal være gjennomførbart vil dette innebære at underledd benytter den forenklete modellen.



Dette impliserer at krav om dokumentert modell for deler av søkermassen for å fremme ordningens treffsikkerhet er mest aktuelt i denne sammenhengen. Flere av de store sentralleddene og enkeltstående organisasjonene vi intervjuet har profesjonelle regnskapsavdelinger med moderne regnskapssystemer. De beskriver sin nåværende søknadsprosess som mindre problematisk som en konsekvens av dette. Med forutsetning om at sentralledd og store enkeltstående organisasjoner er like når det kommer til regnskapsavdeling og -systemer anbefaler vi å undersøke nærmere hvilke implikasjoner krav om dokumentert modell for deler av søkermassen vil medføre, uten at ordningen blir mer kompleks for organisasjonene.



## 7. Forslag til forbedringer og anbefalinger

## 7.1 Forslag til regeltekniske forbedringer

Selv om forskriften er godt kjent for de fleste organisasjoner mener vi at den rent forskriftsteknisk kan forbedres for å oppnå større brukervennlighet.

Et eksempel på dette er forskriften § 3 som regulerer både 1) hvilke organisasjoner som omfattes av ordningen, 2) hvilke organisasjoner som ikke omfattes av ordningen og 3) hvilken type virksomhet som ikke omfattes av ordningen (uavhengig av organisasjonsform).

Sammenblandingen mellom organisasjonstyper og type virksomhet kan fremstå som forvirrende. Eksempelvis vil begrensningen i forhold til EØS-avtalens regler om statsstøtte gjelde for alle, også organisasjoner som omfattes av ordningen.

For å oppnå større brukervennlighet, spesielt med tanke på nye søkere og de mindre organisasjonene, bør § 3 deles opp i to paragrafer.

## 7.2 anbefalinger

Det finnes flere vanskelige juridiske avgrensninger, særlig mot offentlig virksomhet, næringsvirksomhet, private kostnader og EØS-avtalens statsstøtteregler i tillegg til at det er vanskelige vurderinger knyttet til fast eiendom. På generell basis foreslår vi at det benyttes flere eksempler for å illustrere og å tydeliggjøre forskjeller på kostnader som er kompensasjonsberettiget og ikke.

Vi anbefaler at det gis mer utfyllende retningslinjer når det gjelder kompensasjonsordningens avgrensning mot EØS – gjerne med konkrete eksempler på aktivitet som potensielt kan omfattes av begrensningen. Bruk av typetilfeller vil kunne være aktuelt her, eventuelt også kommentarer til klagesaker. Det kan være vanskelig for søkerne å foreta en avgrensning uten å ha konkrete eksempler å forholde seg til.

En problemstilling organisasjonene som driver utleie av eiendom møter, er forskjellen mellom permanent utleie og tidsmessig utleie. Ved permanent utleie er det naturlig å ta utgangspunkt i areal, og benytte en brøk basert på utleid areal i forhold til totalt areal. Ved tidsmessig delt bruk vil antall dager/timer være aktuelt som hjelpestørrelse for å komme frem til riktig fordeling. Vi anbefaler at det benyttes flere eksempler for å illustrere fordelingen, og å tydeliggjøre forskjellen mellom permanent utleie og tidsmessig utleie på dags-/timebasis.

Gjennomgangen av klagesaker viser at delvis kompensasjonsberettiget virksomhet, med en oppdeling av kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet oppfattes som kompleks. Vi anbefaler at det gis en mer detaljert veiledning med praktiske eksempler på hvordan avgrensningen kan gjennomføres enten rent organisatorisk eller økonomisk.

I Frivillighetsregisteret var det ved utløpet av 2022 registrert over 65 600 organisasjoner. Vi har ikke analysert disse organisasjonene nærmere, men det er ingen tvil om at det eksisterer et stort antall organisasjoner som ikke deltar i ordningen.

Vi anbefaler LS å se nærmere på årsakene til at det er en stor differanse mellom antall mottakere i ordningen og antallet som er registrert i Frivillighetsregisteret.

Analysene av kostnadsutviklingen blant organisasjonene i ordningen viste at pandemien hadde hatt effekt på kostnadsutviklingen i underleddene i de flerleddede organisasjonene. Hos de enkeltstående organisasjonene gjorde vi ingen videre dypdykk for å se på effekter av pandemiårene. Vi kan anta at vi ville kunne se lignende effekt på mindre enkeltstående organisasjoner som vi ser for underledd i denne analysen. Vi anbefaler LS å gjøre en analyse av om det er noen forskjell mellom små og store enkeltstående organisasjoner slik vi ser for sentralledd og underledd.

Flere av de store sentralleddene og enkeltstående organisasjonene vi intervjuet har profesjonelle regnskapsavdelinger med moderne regnskapssystemer. De beskriver sin nåværende søknadsprosess som mindre problematisk som en konsekvens av dette. Med forutsetning om at sentralledd og store enkeltstående organisasjoner er like når det kommer til regnskapsavdeling og -systemer anbefaler vi å undersøke nærmere hvilke implikasjoner krav om dokumentert modell for deler av søkermassen vil medføre, uten at ordningen blir mer kompleks for organisasjonene.

## Om EY

EY er en ledende global aktør innen revisjon, skatt og avgift, transaksjoner og rådgivning. Gjennom kontinuerlig fokus på kvalitet bygger vi tillit i kapitalmarkedene og i økonomier over hele verden. Gjennom å utvikle gode ledere som forplikter seg til å levere det vi lover bidrar vi til å bygge et bedre arbeidsliv for våre ansatte, kunder og lokalsamfunn.

Ernst & Young AS inngår i det globale nettverket til Ernst & Young, og kan referere til en eller flere av medlemmene av Ernst & Young Global Limited, der hvert medlem er en egen juridisk enhet. Ernst og Young Global Limited er et britisk selskap med begrenset ansvar og leverer ingen tjenester til kunder. For mer informasjon, se [www.ey.com/no](http://www.ey.com/no)

© 2023 Ernst & Young AS

All Rights Reserved