

Overføringer mellom AS og eiere



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 696
Leveringsfrist: 26. april 2011

Til sammen 17 979 ord

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensning	1
1.3	Enkelte utgangspunkter og veien videre	2
<u>2</u>	<u>LITT HISTORIKK, SAMT EN KORT REDEGJØRELSE FOR AKSJONÆRMODELLEN</u>	<u>4</u>
2.1	Kort om utviklingen på området	4
2.2	Kort om aksjonærmodellen	5
<u>3</u>	<u>LÅN FRA SELSKAP TIL AKSJONÆR</u>	<u>6</u>
3.1	Temaet	6
3.2	Generelt om lån	7
3.2.1	Utgangspunkter/rettskilder	7
3.2.2	Særlig om Lignings-ABC	8
3.3	Nærmere om kjennetegnet på et lån	9
3.4	Vrybloed-dommen (Rt. 1998 s. 383)	11
3.4.1	Nærmere om dommen	11
3.4.2	Mine personlige vurderinger av Vrybloed-dommen	13
3.5	Relevante momenter	15
3.5.1	Tilbakebetalingsplikt	15
3.5.1.1	Kan enhver tilbakebetalingsordning godtas?	18
3.5.1.2	Spesielt om tilbakebetaling med utbytte	18
3.5.2	Låneavtale	20
3.5.3	Sikkerhet for lånet	23
3.5.4	Renter	24

3.5.5	Hva utbetalingen(e) er brukt til	25
3.5.6	Hva som fremgår av selvangivelser og regnskap	26
3.5.7	Om selskapsrettslige bestemmelser er tilfredsstilt	27
3.5.8	Øvrige momenter	28
3.5.9	Helhetsvurdering	28
3.6	Mine vurderinger av rettsutviklingen på området	29
3.7	Permanente overføringer	30
3.7.1	Nærmere om arbeids- og lønnsbegrepet	30
3.7.2	Nærmere om utbyttebegrepet	35
3.8	Rettslige vurderinger i omklassifiseringstilfellene	38
3.8.1	Klassifisering i omgjøringstilfellene	38
3.8.1.1	Hvor i rettsbildet er vi når vi klassifiserer?	42
3.8.2	Betydning av klassifisering under nåværende skatteregime	43
4	<u>KAPITALGJENSTANDER ANSKAFFET I AKSJONÆRS INTERESSE/SELSKAPSFREMMEDE DISPOSISJONER</u>	46
4.1	Temaet	46
4.2	Spørsmål om når det foreligger uttak	47
4.3	Spørsmål om hvordan skattepliktig fordel skal fastsettes	50
4.3.1	Uttaksbeskatning etter hovedregelen	50
4.3.2	Unntak fra hovedregelen	51
4.4	Rekkevidden av Storhaugen Invest-dommen	55
5	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	61
6	<u>LITTERATURLISTE</u>	62

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Det overordnede temaet i denne oppgaven er overføringer mellom fåmannsaksjeselskap (AS) og eiere/aksjonærer. Temaet er valgt på bakgrunn av at aksjeselskap med få eiere gir muligheter for å kamuflere overføringer for å unngå eller redusere skattebelastningen. Slike overførsler av verdier mellom selskap og aksjonær kan for eksempel skje ved feilprising ved overdragelser. Det kan også være at lønn eller utbytte kamufleres som lån. Utfordringen blir å avgjøre realiteten i slike disposisjoner for å komme frem til riktig rettslig klassifisering.

1.2 Avgrensning

Spørsmål om det foreligger kamuflerte overføringer vil for eksempel kunne gjøre seg gjeldende i følgende situasjoner:

- Lån fra selskap til aksjonær som egentlig er lønn/utbytte.
- Salg fra selskap til aksjonær til underpris og salg fra aksjonær til selskap til overpris.
- Utleie fra selskap til aksjonær til underpris/vederlagsfritt og utleie fra aksjonær til selskap til overpris.
- Utgiftsgodtgjørelser.
- Private kostnader kamuflert i regnskapet.
- Aksjonærs uttak av varer eller tjenester.
- Over-/underpris ved realisasjon av aksjer.

Jeg har valgt å konsentrere meg spesielt om lån/mellomregningskonto. Jeg vil også se på det forhold at selskapet anskaffer dyre kapitalvarer som benyttes av aksjonær

(såkalte selskapsfremmede disposisjoner). Valget mitt begrunner jeg med at det kan synes som om begge disse måtene å kamuflere overføringer på har fått økt aktualitet etter den siste skattereformen. Utenlandsproblematikk og merverdiavgiftsproblematikk blir av hensyn til oppgavens omfang ikke tatt opp.

Lov nr. 14/1999 om skatt av formue og inntekt (sktl.), samt lov nr. 44/1997 om aksjeselskap (al.) vil være sentrale rettskilder.

1.3 Enkelte utgangspunkter og veien videre

Det fremgår av aksjeloven § 1-1 annet ledd at et aksjeselskap er et selskap hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for noen deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Det samme kan forutsetningsvis sies å fremgå av § 1-2 hvor det i første ledd uttrykkes at aksjeeiere ikke hefter for selskapets forpliktelser overfor kreditorene og i annet ledd uttrykkes at aksjeeiere ikke plikter å gjøre innskudd i selskapet/selskapets konkursbo i større utstrekning enn det som følger av grunnlaget for aksjetegningen. Eierne har etter dette bare et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Ansvar for den enkelte eier er begrenset til det beløp han har innskutt som aksjekapital i selskapet, jf. al. § 3-1.

Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd a. Det er selskapet som sådan som skal skattlegges for skattepliktig inntekt.

Beregningsgrunnlaget er alminnelig inntekt etter skattelovgivningens alminnelige regler. Skattesatsen er 28 %, jf. sktl. § 2-36 annet ledd, jf. § 2-2 første ledd a og Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2010 (ssv.) § 3-3. Aksjeselskaper er fritatt for kommune- og fylkesskatt, jf. sktl. § 2-36 første ledd a. Eierne blir forøvrig ikke skattlagt før de tar verdier ut av selskapet. Verdier kan tas ut i form av lønn eller utbytte, jf. sktl. § 5-1, jf. §§ 5-10 og 10-11.

Med fåmannsaksjeselskap menes i denne oppgaven aksjeselskap med maksimalt 5 eiere.

Jeg behandler ”lån fra selskap til aksjonær” under punkt 3 og ”kapitalgjensstander anskaffet i aksjonærs interesse” under punkt 4. Utover dette nevner jeg at lønns- og utbyttebegrepet blir drøftet under punkt 3.7. Før jeg går nærmere inn på de enkelte temaene vil jeg kort under punkt 2 omtale temaets historikk, for deretter å gi en liten redegjørelse for aksjonærmodellen som gjelder i dag. For øvrig vil aktuelle bestemmelser og problemstillinger bli gjenstand for vurdering under de enkelte temaene der det er naturlig.

2 Litt historikk, samt en kort redegjørelse for aksjonærmodellen

2.1 Kort om utviklingen på området

Kamouflerte overføringer mellom AS og eiere reiste skatterettslige spørsmål også før skattereformen i 1992. Tidligere var det vanlig at aksjonærene forsøkte å tilpasse seg ved for eksempel å ta ut utbytte i stedet for lønn for sin arbeidsinnsats i selskapet. Dette på bakgrunn av at marginals-katten på arbeidsinntekter lå betydelig høyere enn på kapitalinntekter. Delingsreglene som ble innført i 1992 var ment å bøyte på dette problemet. Delingsmodellen var en såkalt kildemodell, dvs. at beskatningen av personinntekt skjedde uavhengig av uttaket fra selskapet. Etter delingsreglene fikk aktive, personlige aksjonærer på nærmere vilkår beregnet personinntekt etter reglene i skatteloven § 12-10 ff., dvs. når aktive aksjonærer eide minst to tredeler av selskapet, eller hadde krav på minst to tredeler av selskapets overskudd. Incentivet med delingsreglene var å skille mellom arbeids- og kapitalinntekt, slik at aksjonærene ble skattlagt for en personinntekt som var ment å tilsvare deres arbeidsinnsats i selskapet. Fra 1992 ble aksjonærer normalt ikke belastet med skatt på utbytte fra aksjeselskap og likestilte selskap pga. godtgjørelsesmetoden. Godtgjørelsesmetoden innebar at aksjonærene fikk fradrag i skatten for skatt på lovlig utbytte. På denne måten unngikk en dobbeltbeskatning.

Det viste seg imidlertid å være enkelt å innrette seg slik at man unngikk delingsreglene ved å selge seg ned under to tredjedelsgrensen. Arbeidsinntekt ble etter dette skattlagt forskjellig ut fra hvilken form inntekten fremsto i. Dette bidro også til at skattesystemet mistet noe av sin legitimitet.¹ Dette var en av grunnene til at det ble satt i gang arbeid med en ny skattereform. En annen viktig grunn var tilpasning til EØS-avtalen. Det ble ansett som stadig mer usikkert om de såkalte RISK-reglene og godtgjørelsessystemet var i tråd med EØS-avtalen.²

¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 28 punkt 5.1

² Jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 30 punkt 5.3, Sak C-319/02 "Manninen" og Sak E-1/04 "Focus Bank"

2.2 Kort om aksjonærmodellen

”Aksjonærmodellen” ble innført fra 01.01.06 med Skattereformen 2004-2006. Etter aksjonærmodellen utløses ikke skatteplikten på aksjonærens hånd før midlene tas ut av selskapet. Det nye regelsettet for aksjonærer mv. medfører beskatning av utbytte og gevinst ved salg av aksjer utover et såkalt ”skjermingsfradrag”, jf. endringer i sktl. §§ 10-12 og 10-30. Formålet med aksjonærmodellen, som bare gjelder for personlige skattytere, er å redusere forskjellen i beskatning av kapital og arbeid ved å beskatte utbytte, utover et visst nivå, som alminnelig inntekt med 28 % skatt.³ Et annet uttalt formål med skjerming i aksjeutbytte og aksjegevinst er å forhindre at normalavkastningen av skattyterens investering blir dobbeltbeskattet, dvs. skattlegging ut over selskapsskatten (av selskapets overskudd) på 28 %.

Skattereformen 2004-2006 kan etter dette ha ført til skjerpet beskatning på lovlig utdelte utbytter for de personlige aksjonærene. Dette kan følgelig ha ført til en økning i forsøk på å kamouflere overføringer mellom AS og eiere. Skaugeutvalget har i Stortingsmelding nr. 29 (2003-2004)⁴ gitt uttrykk for at aksjonærmodellen vil gi aksjonærene motiver til å ta ut kapital fra aksjeselskap på andre måter enn som formelt utbytte. For eksempel ved at selskapet finansierer kapitalvarer som fritidsbolig, båt eller lignende som benyttes av aksjonæren, eller ved å ta ut midler gjennom internprising av ulike transaksjoner mellom selskap og aksjonær. Oppkapitalisering for å øke skjermingsfradraget er også nevnt. Det pekes også på at aksjonæren vil kunne ta opp lån fra selskapet i stedet for utbytte. Dette er det selvsagt mulighet for så lenge lånet opptas etter vilkår fastsatt etter armlengdeprinsippet.⁵ Dette underbygger at temaene jeg har valgt omfatter aktuelle rettslige problemstillinger ved overføringer mellom AS og eiere.

³ Jf. Skattedirektoratets melding av 13. mars 2006 (Skd 2006-04)

⁴ Jf. St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform pkt. 8.5.5

⁵ Armlengdeprinsippet er navnet på et grunnleggende skatterettslig prinsipp om at transaksjoner og avtaler mellom nærstående skal være på ordinære markedsmessige vilkår, jf. sktl. § 13-1 og Lignings-ABC 2010/11 s. 1170

3 Lån fra selskap til aksjonær

3.1 Temaet

Temaet i dette kapittel er spørsmålet om hva som er den riktige skattemessige klassifiseringen av aksjonærs kapitaluttak fra aksjeselskap. Hovedproblemstilling er om det foreligger et lån eller ikke. Det skatterettslige utgangspunkt er at transaksjoner mellom selskap og aksjonær skal bedømmes etter sitt reelle innhold.⁶I aksjeselskap med få aksjonærer vil det ofte være spørsmål om et uttak som er betegnet som lån i realiteten er en endelig overføring fra selskapet til aksjonæren. Ved denne vurderingen vil spørsmålet om det foreligger en reell tilbakebetalingsplikt være avgjørende.

Foreligger det tilbakebetalingsplikt anses ikke beløpet innvunnet skatterettslig sett. Forholdet skal i slike tilfeller klassifiseres som et lån. Om det derimot ikke foreligger reell tilbakebetalingsplikt må beløpet anses innvunnet skatterettslig sett og skattepliktig for aksjonæren i utbetalingsåret som lønn eller utbytte.

I utgangspunktet er utbytte av aksjer skattepliktig og inngår i alminnelig inntekt hos aksjonær. Aksjonærmodellen medfører imidlertid at det bare er utbytte ut over en skjermet normalavkastning som er skattepliktig for personlig aksjonær.

Skjermingsfradrag gis dog bare dersom utbytte er lovlig utdelt fra selskapet, jf. skatteloven § 10-12, første ledd annet punktum, jf. aksjeloven §§ 8-1 til 8-3. Dersom aksjelovens bestemmelser ikke er overholdt, vil utbyttet være ulovlig. Dette vil være tilfelle hvor utbyttet er foretatt av bunden kapital og/eller om utbyttet ikke er formelt besluttet av generalforsamlingen. I omgjøringstilfellene vil det som regel være snakk om ulovlige utbytter som dermed skal skattlegges som alminnelig inntekt med 28 % uten skjermingsfradrag.

I fåmannsaksjeselskap vil ofte interessefellesskap mellom selskap og aksjonærer, sett i sammenheng med sparte skatte kroner, gjøre denne problemstillingen svært aktuell. Dessuten kan slike saker som i teorien kan virke enkle, i praksis være veldig kompliserte. Det er ofte vanskelig å fastslå om det foreligger reell tilbakebetalingsplikt.

⁶ Jf. Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing), se også Utv. 2008 s. 44 LRD

Jeg vil derfor benytte en del av oppgaven til å drøfte aktuelle bevismomenter. Dessuten ønsker jeg å belyse om det har skjedd en utvikling på dette området gjennom retts- og ligningspraksis.

3.2 Generelt om lån

3.2.1 Utgangspunkter/rettskilder

Hva er det som karakteriserer et lån? Det foreligger ingen formell lov på skatterettens område som regulerer hva et lån er. For å finne svar på spørsmålet må det derfor ses hen til privatretten og hva som kjennetegner et lån privatrettslig sett. Innledningsvis vil jeg bemerke at det må skilles mellom ulovlige lån etter aksjelovens bestemmelser og begrepet ”ikke reelle lån”. Et lån kan være reelt selv om ikke aksjelovens regler er overholdt. Det avgjørende er om det foreligger reell tilbakebetalingsplikt.

I skatteretten blir det generelt lagt stor vekt på uttalelser i forarbeidene. I og med at låneforhold ikke er regulert i skatteloven finner vi lite omtale i forarbeidene av hva som skal anses som et lån.

Avgjørelser fra Høyesterett vil være en sentral rettskilde. Rt. 1998 s. 383 HRD (Utv. 1998 s. 630 – Vrybloed) er foreløpig eneste høyesterettsdom på området. Denne dommen vil jeg derfor drøfte grundig litt senere i oppgaven. Som fremstillingen viser kan imidlertid standpunkt til og synspunkter vedrørende beslektede problemstillinger også inngå som tolkningsmomenter.

At det foreløpig bare finnes en høyesterettsdom på området innebærer at også underrettsdommer har rettslig interesse for spørsmålet. Hvor stor vekt som kan legges på uttalelser fra underrettsdommer avhenger blant annet av om flere avgjørelser går i samme retning, hvilke andre momenter som går i den ene eller annen retning osv. Jeg kommer til å omtale en rekke lagmannsrettsvurderinger og noen tingsrettsvurderinger i min redegjørelse for aktuelle bevismomenter.

Juridisk litteratur kan belyse enkelte problemstillinger. Jeg mener imidlertid at uttalelser i teorien har hatt begrenset betydning for løsningen av de spørsmål temaet reiser. Retten har i liten grad vist til slike uttalelser.

3.2.2 Særlig om Lignings-ABC

Skattedirektoratet utgir årlig en håndbok i ligning kalt Lignings-ABC. Det fremgår av boken at innholdet i den gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkninger av de foreliggende rettskilder og at de normalt har samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Det må derfor i utgangspunktet kunne antas at boken gir uttrykk for ligningspraksis.

I den grad Lignings-ABC gir uttrykk for en langvarig, fast og ensartet ligningspraksis, så vil den være en rettskilde som skal vektlegges. Lignings-ABC gir en oppstilling over momenter som bør vektlegges for å avgjøre om et lån er reelt. Denne oppstillingen har over mange år ikke vært gjenstand for korreksjon selv om det i rettspraksis har blitt fremhevet momenter som ikke står i listen, samtidig som enkelte momenter i oppstillingen har blitt svært lite vektlagt av retten. Det er for øvrig ikke gitt noen anvisning for hvordan de enkelte momentene skal avveies mot hverandre, selv om momentene om tilbakebetalingsplikt og låneavtale er fremhevet. Etter dette har jeg stilt spørsmål ved om lignings-ABC har gjenspeilet ligningspraksis på dette området.

Av Lignings-ABC 2010/11 fremgår det at emnet "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap" nå er omarbeidet. På bakgrunn av at Lignings-ABC også kan ses som en arbeidsinstruks for skatteetaten var det etter min mening på tide med en revisjon av dette emnet. Dette utelukker ikke at bevismomentene som er opplistet i Lignings-ABC 2009/10 fortsatt er aktuelle vurderingsmomenter. Dette kan underbygges med at rettspraksis ofte refererer til disse momentene.⁷ Det må imidlertid som før tas forbehold om ulik vektning av momentene, slik dette fremgår av rettspraksis. Det må i tillegg tas høyde for at oppstillingen ikke er uttømmende verken i tidligere eller seneste utgave.

⁷ Jf. for eksempel Utv. 2009 s. 1345 LRD

3.3 Nærmere om kjennetegnet på et lån

Hovedkjennetegnet på et lån er at det foreligger tilbakebetalingsplikt. Professor Magnus Aarbakke har i en artikkel i Revisjon og Regnskap (1982)⁸ om grensen mellom egenkapital og fremmedkapital etter regnskapslovgivningen gitt uttrykk for at spørsmålet om det i det enkelte tilfelle foreligger en alminnelig betalingsplikt eller ikke i første omgang må besvares ved en fortolkning av forpliktelsens grunnlag. Ved vurderingen av forpliktelsens grunnlag må man bygge på alminnelig aksepterte tolkningsmomenter som kontraktens ordlyd, tilblivelseshistorie, etterlevelse osv. Dette innebærer at vi etter en rimelig fortolkning kan få noen momenter som taler for at det er fremmedkapital, mens andre taler for at det er egenkapital. I slike tilfeller må klassifiseringen skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet sier Aarbakke. Disse synspunktene må etter min oppfatning kunne overføres til grensedragningen mellom lån og lønn/utbytte.

I Rt. 2010 s. 790 HRD (Telecomputing) var det omtvistet hvorvidt kapitaloverføringer til datterselskap i utlandet skulle anses som lån eller egenkapitaltilskudd. Høyesteretts presiseringer av rettstilstanden i denne dommen må anses relevante også på området for lån kontra lønn eller utbytte. I premissene (avsnitt 44) uttrykkes det at det som skiller lån fra et selskaps egenkapital er at det for lån foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt, mens egenkapitalen bare kan kreves tilbakebetalt ved likvidasjon, utløsning eller lignende. Hvorvidt det foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt beror i første rekke på en fortolkning av rettsgrunnlaget for transaksjonen fremgår det videre. Dommer Skoghøy (førstvoterende) uttaler:

”Dersom en fortolkning av forpliktelsens grunnlag ikke gir noe bestemt svar, må klassifiseringen skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet”.

Dommer Skoghøy viser også til Aarbakkes artikkel hvor det regnskapsmessige utgangspunkt ble drøftet.

⁸ Jf. Revisjon og Regnskap nr. 3/1982 s. 99 og 100

Av dette fremgår at den skatterettslige vurderingen i utgangspunktet tilsvarer den regnskapsmessige vurderingen. Dette innebærer imidlertid ikke at den regnskapsmessige vurderingen ukritisk skal legges til grunn i enkelttilfeller. Den skatterettslige vurderingen må foretas på selvstendig grunnlag, selv om den vil bygge på de samme tolkningsmomenter.

Det fremheves videre i domspremissene at det i Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 54) ble uttalt at de skattemessige virkninger av en disposisjon eller transaksjon beror på

”det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler.”

Dette innebærer at det i utgangspunktet er den materielle ordningen partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens rammer, som styrer de skattevirkninger ordningen skal få.⁹ I dette ligger ikke at partenes betegnelse på forholdet skal være avgjørende. Det må ses hen til det reelle forholdet som er etablert mellom partene og hvordan partene faktisk har forholdt seg i forhold til avtalen.¹⁰

Det fremgår for øvrig av denne dommen at det ikke i seg selv kan anses avgjørende at det ikke foreligger skriftlige låneavtaler. Annen dokumentasjon om rettsgrunnlaget som kan kaste lys over overføringenes rettslige karakter vil også være relevant i vurderingen. I denne saken pekte slik dokumentasjon klart i retning av at det forelå en alminnelig tilbakebetalingsplikt og at det dreide seg om et lån. Hvis en fortolkning av rettsgrunnlaget ikke gir noe bestemt svar må det etter en samlet vurdering avgjøres hvilke skattevirkninger en ordning skal få.¹¹

Etter dette legges det til grunn at et lån fra aksjeselskap til aksjonær i utgangspunktet bør inneholde kjennetegn som øvrige lån mellom uavhengige parter. Dersom vi etter en helhetsvurdering av alle relevante forhold i en sak kommer frem til at lånet ikke kan

⁹ Jf. Rt. 2010 s. 790 (avsnitt 43)

¹⁰ Jf. også Utv. 2008 s. 447 LRD som i tillegg gir anvisning på at det primært er pålagt skattyteren å fremskaffe opplysningene.

¹¹ Jf. også Skattedirektoratets domskommentar av 20.09.2010 og Rt. 2001 s. 851 (Preferansekapital)

anses for å være reelt, har vi med en permanent formuesoverføring å gjøre.

3.4 Vrybloed-dommen (Rt. 1998 s. 383)

3.4.1 Nærmere om dommen

Denne saken gjaldt spørsmål om daglig leders uttak/utbetalinger fra et selskap som var heleid av hans far skulle anses som lån eller lønn.

Ved oppstart av selskapets virksomhet i 1989, ble det opprettet en mellomregningskonto som ble belastet med renter og avdrag vedr. daglig leders lån i to banker, samt et større antall utlegg for firmaet og kontantuttak. Lønnen hans ble godskrevet kontoen. For årene 1989 og 1990 finnes ikke noen skriftlig dokumentasjon om lånet utover at saldoen på mellomregningskontoen er ført i årsregnskapet som andre kortsiktige fordringer. Etter at revisor tok opp forholdet med selskapet i begynnelsen av 1991 viste regnskapene og styrets protokoller at saldoen på mellomregningskontoen ble behandlet som et lån til daglig leder. Overfor ligningsmyndighetene oppgis i årene 1991 og 1992 bare at det dreier seg om lån til ansatte. Det er først for inntektsåret 1993 at likningsoppgavene viser det riktige forholdet. Tilbakebetaling iverksettes imidlertid først i 1994 etter pågang fra revisor. Det ble da avsatt utbytte for inntektsåret 1993 som skulle gå til nedbetaling av lånet. Forholdet ble for første gang tatt opp i revisors beretning for inntektsåret 1993. Skriftlig låneavtale ble først fremlagt 24.08.1994. Det ble for øvrig påstått å foreligge en muntlig låneavtale fra først av. Ytterligere nedbetaling ble foretatt i 1995 ved innbetaling av utbytte for 1994 som ankende part mottok i arveforskudd.

Under ligningsbehandlingen for inntektsårene 1991-1993 ble utbetalingene behandlet som lønn, og ligningen ble stadfestet av Høyesterett som kom frem til at helt sentrale elementer i et ordinært låneforhold manglet. Det forelå ingen skriftlig, og heller ingen klar muntlig avtale, men formalitetene knyttet til regnskapsføring og styrebehandling av utbetalingene av lån var ivaretatt.

Ankende part, Tom Vrybloed, anførte at utbetalingene hadde sitt grunnlag i en muntlig avtale fra 1989 mellom den ankende part og hans far som eneksjonær. Det vises til at lånet skulle tilbakebetales ved senere økt lønnsutbetaling eller ved at faren fikk utbetalt utbytte som skulle overføres den ankende part som arveforskudd. Det anføres også at lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse er feil når lagmannsretten har lagt vekt på at sentrale elementer i et ordinært låneforhold manglet. Det avgjørende måtte være om det forelå en rettslig plikt til å betale lånet tilbake.

Høyesterett anfører i premissene med henvisning til Rt. 1994 s. 326 (330) at utgangspunktet er situasjonen slik den fremstod da den påberopte muntlige avtalen om uttak over mellomregningskontoen ble inngått og ordningen iverksatt. Jeg siterer fra dommen:

”Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetalingen personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjonen er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.”

Høyesterett fant at praktiseringen av ordningen de første to årene klart trekker i retning av at ordningen tok sikte på en forskuttering av lønn eller utbytte inntil eventuelt det økonomiske resultat av selskapets drift tillot utbetaling av lønn/utbytte. Det er også fremhevet at det ikke ble angitt noen øvre grense for uttakene og at disponeringen var helt overlatt til den ankende parts eget skjønn. Det ble videre påpekt at kontoens opprinnelige betegnelse, disponering av kontoen og det betydelige antall posteringer hvert år, ikke sannsynliggjorde at uttak den gang ble ansett som lån.

Retten trakk også frem at den ankende parts økonomiske stilling i 1989 og 1990 var slik at utlån sett fra selskapets side ville fremstå som helt uforsvarlig. Den ankende part ble slått personlig konkurs i januar 1990. De uttak som fant sted, skjedde på den tid for kreditors regning og risiko fordi selskapet ikke hadde tilstrekkelig egenkapital til å gi lånet. Dette ble for øvrig påpekt av revisor en rekke ganger.

På bakgrunn av at den ankende part opptrådte i rollen som både långiver og låntaker kunne ikke styrets protokoller tillegges samme vekt som i uavhengige forhold ble det presisert av Høyesterett. Styreprotokollens uttalelser om tilbakebetaling ble ansett som et resultat av revisors gjentatte påpekninger for å bringe forholdet i samsvar med aksjeloven § 12-10. Høyesterett vurderte det videre slik at tilbakebetalingsplikten var knyttet til selskapets økonomiske driftsresultat. Hvorvidt den ankende part i forhold til selskapet ville være forpliktet til å betale tilbake om selskapets økonomi ikke tillot økning av lønnen eller utbetaling av utbytte, fremstod etter dette som uavklart. Høyesterett slo fast at man i et slikt tilfelle må falle tilbake på hovedregelen om at uttak skal anses som lønn eller utbytte.

3.4.2 Mine personlige vurderinger av Vrybloed-dommen

Slik jeg vurderer denne dommen hadde det stor betydning at det ikke forelå noen skriftlig låneavtale. I forhold mellom nærstående vil dette ofte kunne ha avgjørende betydning, jf. anførselen om at skriftlig dokumentasjon er særlig viktig når aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående. Det følger imidlertid klart av denne dommen at dette ikke kan anføres som et generelt krav. En muntlig låneavtale må likevel kunne aksepteres dersom det kan vises til hva denne består i og at avtalen er fulgt. Avtalen bør imidlertid være inngått før skattemyndighetene stiller spørsmål i saken. I Vrybloed-dommen kunne ikke etterfølgende hendelser sannsynliggjøre at forholdet opprinnelig ble ansett som et lån. Skattyter har en tung dokumentasjonsplikt i slike saker. Retten fremhevet også at uttakene ble holdt skjult for ligningsmyndighetene frem til 1994 ved at de ikke fremgikk av ligningsoppgavene til selskapet/daglig leder fra 1989-1992. Dette er etter mitt skjønn et viktig moment. Dette sier noe om hvordan

aksjonæren og selskapets organer har sett på uttakene. En aksjonær som anser utbetalingene for å være et lån vil ha en fordel av å ta beløpet med som gjeld i sin selvangivelse. Formuen hans blir dermed redusert. Dersom han ser på uttakene som endelige utbetalinger/skjult utbytte ønsker han derimot ikke å opplyse om det i selvangivelsen sin. Selskapet kan på sin side få økt aksjeverdi om beløpet tas med som fordring. Det vil for øvrig ikke føre til økt beskatning på selskapet pga. at aksjeselskap ikke betaler formuesskatt. Manglende opplysninger på ligningsoppgavene hadde nok også stor betydning for at tilleggsskatten (60 %) ble opprettholdt i denne saken.

I denne aktuelle saken mener jeg dessuten at det fikk avgjørende betydning at det av den ankende parts egne anførsler om tilbakebetalingsplikten fremsto som om en eventuell tilbakebetaling av det utbetalte var knyttet til selskapets økonomiske resultat. Her er vi ved selve kjernen i problemstillingen lån eller lønn/utbytte. Dersom det ikke kan sannsynliggjøres at mottaker hefter fullt ut faller vi tilbake på hovedregelen om at et uttak må anses som lønn eller utbytte. Sentralt i denne sammenhengen var nok at aksjonæren gikk personlig konkurs kort tid etter låneopptaket. Hans mulighet til å betale tilbake lånet fra andre kilder enn selskapet fremsto derfor som liten.

Den rettskildemessige betydningen av de prinsipielle uttalelsene i denne dommen er stor. Dette følger av at temaet ikke er nærmere lovregulert og at dette foreløpig er den eneste Høyesterettsdommen på området lån/lønn/utbytte. Dommen må etter min oppfatning kunne anses for å ha prejudikatverdi. Om dommen er et prejudikat i rettslig forstand vil jeg ikke komme nærmere inn på her.¹²Som fremstillingen min vil vise har Vrybloed-dommen i praksis hatt svært stor betydning. Og den er fortsatt like aktuell.

¹² At dommen kan anses for å ha prejudikatverdi underbygger jeg med at dommen kom allerede i 1998 og at svært mange underrettsdommer fra tiden etterpå har vist til Vrybloed-dommen i sine premisser. Bakgrunnen for at domstolene ved anvendelsen av slike skjønsmessige regler ofte ikke vil anse avgjørelsene som et prejudikat er at det ikke tas standpunkt til et bestemt tolkningsspørsmål.

3.5 Relevante momenter

Jeg vil nå gjennomgå noen av de momentene som jeg mener har betydning for grensedragningen mellom lån og lønn/utbytte. Jeg tar ved siden av Vrybloed-dommen også utgangspunkt i annen rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori.

3.5.1 Tilbakebetalingsplikt

Som omtalt er det avgjørende moment hvorvidt det er etablert en tilbakebetalingsplikt. Spørsmålet blir hva som skal til for å fastslå om det foreligger reell tilbakebetalingsplikt.

I Vryobled-dommen¹³ var det ikke avtalt tilbakebetalingsbetingelser. Retten fremhevet i premissene at det i låneforhold må være avtalt når tilbakebetaling skal finne sted. Det ble lagt stor vekt på at det fremstod som uavklart hvorvidt den ankende part i forhold til selskapet ville være forpliktet til å betale tilbake i tilfelle selskapet økonomi ikke tillot økning av lønnen eller utbetaling av utbytte. Høyesterett slo som nevnt fast at man i et slikt tilfelle måtte falle tilbake på hovedregelen om at uttak skal anses som lønn eller utbytte.

LRD i Utv. 2008 s. 1203 uttrykker noe tilsvarende. Det var i denne saken ikke avtalt hvordan lånet skulle tilbakebetales bortsett fra det som fremkom i et brev til ligningsmyndighetene. Jeg siterer fra brevet: *"forutsatt at...tapet skulle dekkes ved å ta ut aksjeutbytte for selskapet"*. Det presiseres i dommen at aksjonærens eventuelle personlige tilbakebetalingsplikt fremstår som uavklart og ikke uavhengig av selskapets økonomiske situasjon.

En rekke andre lagmannsrettsdommer har også lagt stor vekt på hvorvidt det var avtalt tilbakebetalingsbetingelser.¹⁴ Dom i Utv. 2006 s.1146 LRD gjaldt gyldigheten av overligningsnemnda vedtak om omklassifisering av daglig leders uttak av midler fra lån til lønn. Saken gjaldt et selskap i avviklingsfasen hvor innbetalinger fra aksjonær etter

¹³ Jf. Rt. 1998 s. 383

¹⁴ Jf. for eksempel Utv. 2007 s. 1727 LRD og Utv. 2004 s. 275 LRD.

rettens oppfatning ikke fremstod som løpende nedbetalinger på lånet i en samlet avtalt plan, men derimot som løpende betaling av selskapets regninger i en avviklingsfase. Retten slo fast at det at aksjonærs innbetalinger ble godskrevet mellomregningskontoen, ikke kunne anses tilstrekkelig til at de kunne klassifiseres som pliktig tilbakebetaling av lån. Det kunne da ikke vektlegges at det var foretatt tilbakebetalinger før det ble reist ligningssak. Etter dette anså ikke lagmannsretten det som sannsynliggjort at lånet i utgangspunktet var tenkt tilbakebetalt.

Dom i Utv. 2007 s. 573 LRD er et eksempel på en dom hvor ligningsmyndighetene ikke fikk medhold. I denne saken forelå det skriftlig låneavtale. Den var imidlertid taus angående konkret nedbetalingsplan, men det var foretatt reelle nedbetalinger. Etter omstendighetene kunne det da ikke være avgjørende at nedbetalingene hadde skjedd ved uttak av utbytte. Det fremgår:

”Det forhold at nedbetalingene fra Nodlands side har skjedd ved uttak av utbytte fra selskapet, kan etter lagmannsrettens syn ikke ha betydning, all den tid selskapet har vært Nodlands vesentlige inntektsgrunnlag. Ved denne vurdering har det også betydning at både Nodland og selskapet i begge de aktuelle inntektsår har hatt god økonomi. Lagmannsretten anser det utvilsomt at Nodland har hatt nedbetalingsevne.”

Tingretten kom til motsatt resultat i dom gjengitt i Utv. 2002 s. 1066. Her ble uttak ført på mellomregningskonto ansett som forskudd på utbytte og skattlagt som ulovlig utbytte i utbetalingsåret. Det ble således ikke tatt hensyn til at mellomregningskontoen senere ble kreditert med lovlig utdelt utbytte.

I Hjeltnes-dommen¹⁵ gikk lagmannsretten imot staten og ga aksjonær (Hjeltnes) medhold i at det forelå et reelt lån. Nedbetalingsbetingelser angitt i låneavtale ble ikke overholdt etter intensjonene, men nedbetaling ble gjort på et senere tidspunkt. Lagmannsretten anså med dette tilbakebetalingsbetingelsene for å være overholdt. Det

¹⁵ Jf. Utv. 2009 s. 1345 LRD

ble vektlagt til Hjeltnes' fordel at han var betalingsdyktig og i stand til å tilbakebetale lånet på hvilket som helst tidspunkt.

Det ble i sammenheng med vurderingen av tilbakebetalingsplikten i dommen uttalt at det vesentlige var om låntakeren/aksjonæren selv hadde ansett seg forpliktet til å tilbakebetale lånet. Her gir lagmannsretten anvisning på en subjektiv vurdering. Etter min mening er det likevel en objektiv helhetsvurdering som skal foretas, men at skattyters antatte subjektive hensikter inngår som et vesentlig moment. Sentralt i denne sammenheng vil være om aksjonæren har reelle muligheter til å foreta tilbakebetaling. At det var en medaksjonær underbygget at det forelå tilbakebetalingsplikt i denne saken. Jeg siterer fra dommen:

”Det er heller ikke anført eller godtgjort at aksjonærene ikke skulle likebehandles ved enhver form for uttak fra selskapet. Det foreligger ingen opplysninger om eller holdepunkter for at medaksjonær Røste fikk noe annet enn utbytte i henhold til beslutninger i selskapets generalforsamling. Disse momentene trekker slik lagmannsretten ser det, klart i retning av at uttakene var lån.”

Rettspraksis har etter dette lagt stor og avgjørende vekt på om det foreligger reell tilbakebetalingsplikt. Til skattyters fordel legges det stor vekt på om det er foretatt nedbetalinger før ligningsmyndighetenes reiser spørsmål om låneforholdet. Det må imidlertid ses hen til om tilbakebetalingsplikten var reell på tidspunktet for utbetalingen(e). I vurderingen må det også trekkes inn om aksjonæren har eller vil få økonomisk mulighet til å tilbakebetale lånet.

Om det er avtalt tilbakebetalingsbetingelser, og om disse er overholdt er også et moment som er sterkt fremhevet i Lignings-ABC og vektlagt i ligningspraksis.

3.5.1.1 Kan enhver tilbakebetalingsordning godtas?

En interessant rettslig problemstilling er om enhver tilbakebetalingsordning kan godtas. Gjennom de seneste årene har bankenes utlånsbetingelser endret seg kraftig. I økende grad gis det for eksempel rammelån med kredittvurdering hvert 3. til 5. år. I noen tilfeller enda sjeldnere. Det kan stilles spørsmål ved om det bør aksepteres at en personlig aksjonær benytter eget aksjeselskap som en finansieringsinstitusjon på linje med banker. Av Lignings-ABC 2010/11 kan det synes som om det skal aksepteres at det gjøres avtaler om rammelån mellom selskap og aksjonær.¹⁶ Forutsetningen må trolig være at forholdet må tåle en sammenligning med situasjonen ved et rammelån mellom uavhengige parter. Jeg presiserer at det avtales tilbakebetalingsbetingelser ved opptak av rammelån hos finansinstitusjoner. Etter mine opplysninger foretas det også jevnlig nedbetaling.

Det forekommer også at det fra selskap til aksjonærer gis lån med mange års avdragsfrihet (gjerne for 10 år og at det deretter skal tas opp til ny vurdering). I slike tilfeller kan det bli vanskelig å avgjøre om det foreligger reell tilbakebetalingsplikt.

Jeg mener at det må være en grense for hvilke ordninger som kan godtas mellom selskap og aksjonær. Det kan ikke være slik at personer som ikke får lån i bankene, og vertfall ikke til slike betingelser som antydnet ovenfor, i stedet kan tappe selskapet og kalle det for et lån (med lang nedbetalingstid/høy ramme). Jeg er derfor av den oppfatning at det i slike tilfeller må kunne stilles strenge krav til aksjonærs kredittverdighet og til at det stilles tilfredsstillende sikkerhet. Om aksjonæren vil være i stand til å tilbakebetale lånet med midler fra andre kilder enn selskapet vil kunne bli avgjørende slik jeg ser det.

3.5.1.2 Spesielt om tilbakebetaling med utbytte

En annen interessant problemstilling er hvilken betydning det skal ha om et lån gjøres opp med påfølgende utbytte. Situasjonen kan for eksempel være at en aksjonær tar ut

¹⁶ Jf. Lignings-ABC 2010/11 s. 774

midler fra selskapet gjennom året og fører uttakene på mellomregningskonto. Ved årets slutt settes det opp en låneavtale med saldo på mellomregningskonto som lånebeløp. Videre settes det av til utbytte for å nedbetale lånet. Etter min oppfatning er utgangspunktet i slike saker at dette må anses som forskudd på utbytte som skal skattlegges i utbetalingsåret. Synspunktet har vært, både i retts- og ligningspraksis, at fordelene ved uttakene er innvunnet og gjenstand for beskatning når de foretas, og at dette ikke kan reverseres ved en senere tilbakebetaling. Når tilbakebetalingsbeløpet er forutsatt å komme fra det långivende selskap, for eksempel i form av avregning mot lønn eller utbytte, er det i realiteten snakk om et forskudd på lønn eller utbytte.¹⁷ Spesielt vil dette gjelde hvis låneformens hensikt og virkning i hovedsak er å unngå beskatning som lønn eller utbytte i utbetalingsåret. Slik jeg ser det kan det derfor anføres at slike ordninger er en omgåelse av utbyttereglene. I slike tilfeller kan det bli aktuelt å sette låneavtaler til side. Etter mitt skjønn kan heller ikke tilbakebetalingsplikten sies å være uavhengig av selskapets økonomiske situasjon i slike saker.

Det har imidlertid blitt vanskeligere å få aksept for slike synspunkter, jf. for eksempel lagmannsrettsdom i Utv. 2007 s. 573 omtalt ovenfor. Retten slo i premissene fast at det var foretatt reelle nedbetalinger. Det forhold at nedbetalingene hadde skjedd ved uttak av utbytte, var etter omstendighetene ikke avgjørende. I denne dommen anførte retten også at det ved vurderingen av låneforholdet var relevant å se hen til hvordan mellomværendet hadde vært behandlet tidligere år.

I Hjeltnes-saken ble det nok en gang tydeliggjort at det har mindre betydning om nedbetalingsbeløpet er forutsatt å komme fra det långivende selskapet som utbytte. Det som er vesentlig er om det er foretatt tilbakebetaling på lånet. Om låneavtalen er mangelfull har blitt tillagt mindre betydning i slike saker.

Det fremgår nå av Lignings-ABC¹⁸ at hvis det klart viktigste formålet med låneavtalen har vært å skyve beskatningen av lønn/utbytte fremover i tid, så kan det etter omstendighetene være grunnlag for å sette til side låneavtalen og behandle utbetalingen

¹⁷ Jf. Utv. 2007 s. 1083 LRD, Utv. 2002 s. 1066 TRD og Lignings-ABC 2009/10 s. 743

¹⁸ Jf. Lignings-ABC 2010/11 s. 775

som lønn eller utbytte til aksjonæren. Jeg mener dette gir anvisning på at det må foreligge konkrete holdepunkter for omgåelse av utbyttereguleringene. Slik jeg ser det har utviklingen i rettspraksis gitt ligningsmyndighetene en tyngre bevisbyrde i slike saker.

Jeg mener at Utv. 2008 s. 447 LRD er en sak hvor det kunne anses å foreligge holdepunkter for omgåelse av utbyttereguleringene. I denne saken var ikke selskapet i utbytteposisjon på utbetalingstidspunktet pga. manglende fri egenkapital. Selskapet hadde imidlertid betydelige midler (på grunn av en forskuddsbetaling på 12,5 millioner). Lagmannsretten mente at saken for øvrig hadde klare likhetstrekk med Vrybloed-dommen. At skattyter hadde solid økonomi kunne etter rettens syn ikke tillegges utslagsgivende vekt. Uttakene ble ansett som utbytte.

3.5.2 Låneavtale

Jeg vil nå drøfte betydningen av om det foreligger en formell låneavtale eller ikke. I denne sammenheng kan det også stilles spørsmål om hvilke innholdsmessige krav til avtalen som gjelder.

Høyesterett slo i Vrybloed-dommen¹⁹ fast at et låneforhold bør kunne etterspores ved en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet. Det ble fremhevet at dette er særlig viktig mellom nærstående. Det forelå ingen skriftlig dokumentasjon i dette tilfellet. Det ble likevel undersøkt om etterfølgende forhold kunne tilsi at det likevel var et lån. Dette tydeliggjør at det ikke er avgjørende at låneavtalen er skriftlig.²⁰

I Utv. 2004 s. 275 LRD ble det slått fast at en skylderklæring skrevet i ettertid ikke var tilstrekkelig. Det ble lagt vekt på at lånet ikke var styrebehandlet, at det ikke var fastsatt noen øvre kredittramme og at det ikke forelå nedbetalingsplan. Slik jeg ser det var skylderklæringen innholdsmessig for dårlig til at den kunne anses som en reell låneavtale. Dessuten forelå den ikke på tidspunktet for utbetalingene.

¹⁹ Jf. Rt. 1998 s. 383

²⁰ Jf. også Utv. 1999 s. 23 LRD

I Utv. 2006 s. 1146²¹ ble en skriftlig låneavtale ikke etterlevd. Låneavtalen hadde dermed ingen realitet.

I Utv. 2007 s. 1727 LRD ble det vektlagt spesielt at det ikke var opprettet skriftlig låneavtale, at lånet ikke var styrebehandlet samt at det ikke var foretatt tilbakebetaling før etter at ligningsmyndighetene av eget tiltak tok opp saken. Til denne dommen vil jeg kommentere at etterfølgende handlinger generelt har blitt tillagt liten vekt både i retts- og ligningspraksis.²²

Også i lagmannsrettsdom gjengitt i Utv. 2008 s. 447 ble manglende notoritet vektlagt. I denne saken manglet det låneavtale og forholdet fremgikk for øvrig ikke av styreprotokollene før etter at ligningsmyndighetene hadde tatt opp saken. Etter dette var det heller ikke fastsatt noen kredittgrense.²³

Rettspraksis har generelt ofte fremhevet at kravet til notoritet er særlig viktig i de tilfeller aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Svein Haaland har i en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6/99 tatt til orde for at betydningen av notoritet, dvs. om det foreligger skriftlig låneavtale/styrevedtak for eksempel, blir begrenset når selskapets styre bare består av en person, og denne personen også er låntaker. Han mener det er ubegrunnet å legge vekt på slike skriftlige nedtegninger. For meg fremstår det som om han mener det er helt unaturlig å gjøre skriftlige avtaler i slike tilfeller. På bakgrunn av at en muntlig avtale er like bindende som en skriftlig i henhold til norsk avtalerett, kan jeg forstå at slike synspunkt lanseres. Likevel er det slik at de fleste låneavtaler mellom uavhengige parter gjøres skriftlig. Jeg mener derfor at notoritet er viktig i avtaler mellom parter i et interessefellesskap. Skriftlighet hadde utvilsomt gjort skattyternes bevisbyrde enklere i slike saker. Dersom skattyters disposisjoner for øvrig sannsynliggjør at lånet ved

²¹ Denne dommen er også omtalt under punkt 3.5.1

²² Jf. Rt. 1998 s. 383

²³ Jf. også Utv. 2008 s. 1203 LRD.

låneopptak var tenkt tilbakebetalt, kan imidlertid ikke manglende skriftlig låneavtale bli avgjørende.

Hjeltnes-saken²⁴ kan også her være illustrerende. I utgangspunktet var lagmannsretten enig med staten i at det av hensyn til notoritetskrav i selskapsforhold med en eller to aksjonærer er særlig viktig å kunne etterspore et reelt låneforhold i en låneavtale eller annet skriftlig materiale. Det ble således kritisert at det ikke ble opprettet låneavtale fra først av.

I Hjeltnes-saken var det ikke avtalt renteberegning, det var ikke stilt tilstrekkelig sikkerhet, det ble foretatt mange uttak (både små og store) og det ble gitt kreditt utover avtalt beløp. Etter dette var det mange viktige kjennetegn på et lån som manglet. Til tross for en mangelfull låneavtale, som etter mitt syn ikke kan anses overholdt etter intensjonene, trodde retten Hjeltnes på at han hadde tilbakebetalingshensikt.

Lagmannsretten anfører at selv om låneavtalen er ufullkommen, så er den et klart holdepunkt for at uttakene fra selskapet fra starten av var ment å skulle tilbakebetales av Hjeltnes. Det vises i denne sammenheng til at det i Vrybloed-saken ikke var spor av en skriftlig låneavtale (ble hevdet å foreligge en muntlig). Det fremheves også at Hjeltnes har ført opp gjelden til selskapet i selvangivelsene sine og at selskapet har ført lånesaldoen som en fordring på aksjonær. Slik jeg vurderer rettens uttalelser kunne det anføres at etterfølgende opplysninger underbygget og sannsynliggjorde at utbetalingene på uttakstidspunktene ble ansett som et lån av Hjeltnes.

Det gis i årets Lignings-ABC uttrykk for at om en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale.

”Det må i det minste være avtalt eller forutsatt hvem som er forpliktet, lånebeløpets størrelse (evt. fastsatt låneramme), rentebetingelser og tilbakebetalingsbetingelser.”²⁵

²⁴ Jf. Utv. 2009 s. 1345 LRD

²⁵ Jf. Lignings-ABC 2010/11 s. 774.

Etter dette legges det til grunn at både retts- og ligningspraksis anser det som sentralt om det foreligger en låneavtale ved første låneopptak og om denne følges. Dersom det ikke foreligger låneavtale med opplysninger om nedbetalingstid, rentefot, sikkerhet osv. er dette et sterkt moment for at det ikke er et reelt lån. Det er i denne sammenheng viktig å være klar over at låneavtalen ikke må være skriftlig. En muntlig avtale vil være gyldig hvis partene kan vise til at den er fulgt. Hvis forholdet er omtalt i styrereferater, noter og partenes ligningspapirer vil manglende skriftlig låneavtale være av mindre betydning.

3.5.3 Sikkerhet for lånet

Det kan også stilles spørsmål ved hvilken betydning det skal ha om det foreligger tilstrekkelig sikkerhet for lånet eller ikke, og hva som kan anses som tilstrekkelig sikkerhet. Som et utgangspunkt vil sikkerhet være et naturlig element i et låneforhold.

Dommen i Utv. 2010 s.1114 LRD kan være illustrerende. Det ble i denne saken ikke stilt sikkerhet til tross for at de ankende parter hadde svekket økonomi på grunn av sykdom og dermed svekket tilbakebetalingsevne. Det måtte derfor fremstå som usikkert om de ankende parter kunne innfri lånet. Slik jeg forstår rettens uttalelser i denne saken kan betydningen av manglende sikkerhet også variere i forhold til låntakerens kredittverdighet.

Dette kan underbygges med rettens uttalelser i LRD i Utv. 2007 s. 573 hvor manglende sikkerhet ikke ble funnet avgjørende:

”Når det gjelder sikkerhet, har det også betydning at både selskapet og Nodland i hele perioden har hatt tilstrekkelig likviditet, og det har også betydning at kontoen til tider har vært i Nodlands favør. De dels store nedbetalinger i tiden før ligningskontoret varslet endring i 2003 viser for øvrig at det ikke har vært hensikten å trekke penger ut av selskapet.”²⁶

²⁶ Jf. også Utv. 2008 s. 509 TRD hvor retten uttaler: *”Viktigheten av sikkerhetsstillelse var i dette tilfelle særlig viktig fordi ...forklarte i retten at han ikke hadde økonomiske midler...utover de midler han hadde i selskapet.”*

I juridisk litteratur blir det ofte fremhevet at det ikke er avgjørende for den skattemessige vurderingen om de selskapsrettslige reglene i aksjeloven §§ 8-7 til 8-10 er brutt.²⁷ Jeg er imidlertid av den oppfatning at det både i retts- og ligningspraksis har blitt lagt større vekt på om det foreligger tilstrekkelig sikkerhet enn disse uttalelsene tilsier. Men det er selvsagt en helhetsvurdering som skal gjøres, og dersom kravet til låneavtale og tilbakebetalingsbetingelser er overholdt, vil ikke dette momentet være avgjørende.

Det kan også spørres hva tilstrekkelig sikkerhet innebærer. En sikkerhet i en kapitalgjenstand som fra før er belånt ut over gjenstandens verdi er klart ikke tilstrekkelig. Det blir for øvrig ofte hevdet fra selskapenes/aksjonærenes side at det ikke kan ha noen betydning om sikkerheten er tinglyst eller ikke. Men om sikkerheten ikke er tinglyst så har man etter min oppfatning ingen garanti for at selskapets kreditorer i gitte situasjoner blir gjort kjent med aksjonærens forpliktelser overfor selskapet. I mange tilfeller stilles det sikkerhet i aksjonærens fremtidige lønn/utbytte og aksjer i selskapet. I slike tilfeller vil sikkerheten være avhengig av selskapets fremtidige økonomiske stilling og kan således ikke være tilstrekkelig.²⁸ Det må foretas en konkret vurdering i den enkelte sak.

3.5.4 Renter

Det kan videre reises spørsmål om hvilken betydning det skal ha hvorvidt det er betalt renter på lånet. Rentemomentet hører naturlig hjemme i et låneforhold og må følgelig anses for å være et relevant moment.

Rentemomentet er fremhevet både i Vrybloed-dommen²⁹ og en rekke lagmannsrettsdommer.³⁰ Er det betalt renter taler dette for at det er et reelt lån og motsatt. Jeg vil likevel presisere at det ikke er tilstrekkelig at det beregnes renter som

²⁷ Jf. for eksempel Ole Gjems-Onstad "Norsk Bedriftsskatterett" 7. utg. s. 490

²⁸ I Utv. 2009 s. 1345 LRD kritiserte retten at det ikke ble krevd annen type sikkerhet enn Hjeltnes' egne aksjer i selskapet, hvilket var selskapsrettslig uholdbart. Lagmannsretten fant det imidlertid ikke sannsynliggjort at lånet i de aktuelle år var i strid med selskapsretten.

²⁹ Jf. Rt. 1998 s. 383, se også Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing)

³⁰ Se for eksempel Utv. 2008 s. 1203 LRD og Utv. 2010 s. 1114 LRD

tillegges lånesaldo år etter år om det for øvrig ikke foreligger noen særlige kjennetegn på et låneforhold. En annen sak er at dette momentet i seg selv sjelden vil være avgjørende.

3.5.5 Hva utbetalingen(e) er brukt til

Et annet spørsmål er om det har noen betydning hva lånet blir brukt til. Mellom uavhengige parter tas det vanligvis opp lån ved større investeringer. Spørsmålet blir om det får noen betydning om lånet fra selskap til aksjonær er brukt til investering eller forbruk.

Slik jeg oppfatter Vrybloed-dommen³¹ ble det tillagt en viss vekt at "lånet" ble brukt til forbruk. Viktigere var det imidlertid at utbetalingene fremstod som forskuttering av lønn eller utbytte.

I lagmannsrettsdom gjengitt i Utv. 2006 s. 1146 uttrykte retten at det neppe kan legges vekt på hva et eventuelt lån har blitt brukt til.

I Utv. 2010 s. 1114 LRD fikk staten medhold i at det ikke var et reelt lån, men derimot utbetalinger for utført arbeid. I denne saken ble det foretatt en rekke til dels små utbetalinger gjennom årene 1999 og 2000. Det var ubestridt at de to personene som mottok utbetalingene hadde utført arbeid for selskapet (et ANS) uten å motta arbeidsgodtgjørelse for dette. Selv om det også ble foretatt enkelte innbetalinger kom retten til at beløpene ble å anse som arbeidsgodtgjørelse.³²

Mitt inntrykk er at det av lagmannsretten ble tillagt en viss betydning i Hjeltnes-dommen³³ at uttakene gikk til oppussing/påbygging av bolig og ikke til vanlig forbruk. Det ble også trukket frem at Hjeltnes hadde mottatt en normal lønn fra selskapet.

³¹ Jf. Rt. 1998 s. 383

³² Dette er i samsvar med Rt. 1998 s. 383 (Vrybloed)

³³ Jf. Rt. 2009 s. 1345 LRD

Konklusjonen må bli at det tillegges begrenset vekt i rettspraksis hva utbetalingen(e) er brukt til. Det må som et tilleggsmoment være tatt ut lite eller ingenting i lønn.

Av Lignings-ABC 2010/11 fremgår det at om ”privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn” så kan dette være en indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån. ”Indikasjon på” er et svakere uttrykk enn at det skal ”tillegges vekt”. Det er videre lov å ha forbrukslån. Jeg er derfor av den oppfatning at momentet tillegges begrenset vekt også i ligningspraksis.

3.5.6 Hva som fremgår av selvangivelser og regnskap

Det kan videre stilles spørsmål ved hvilken betydning det skal ha hvorvidt låneforholdet er oppført i de respektives selvangivelser og selskapets regnskap. At dette momentet er relevant mener jeg kan underbygges med at det viser hvordan partene selv ser på forholdet.

Som min fremstilling har vist er dette et moment som ble vektlagt i Vrybloeddommen.³⁴

I Utv. 2008 s. 447 LRD uttales det at skattyters unnlattelse av å opplyse om forholdet i selvangivelsen indikerte at han ikke anså utbetalingene fra selskapet som noe lån.

I Utv. 2008 s. 1203 LRD fikk skatteetaten medhold i at mellomværende skulle anses som et ulovlig utdelt utbytte. I denne saken var det omstendigheter rundt et aksjekjøp som førte til etablering av en mellomregningskonto som viste at aksjonær var skyldig selskapet. Aksjonæren førte ikke opp gjelden i selvangivelsen sin for alle aktuelle år. Det ble kommentert at selv om dette isolert sett medførte høyere formuesskatt, er det et element som må hensyntas i helhetsvurderingen.

Av dette fremgår at rettspraksis har ansett dette for å være et relevant moment. Momentet har etter min oppfatning også blitt vektlagt mer og mer i ligningspraksis.

³⁴ Jf. Rt. 1998 s. 383

Dette kan underbygges med at momentet nå fremgår av Lignings-ABC.³⁵ Personlig mener jeg at dette er en riktig utvikling.³⁶ Ikke minst i saker hvor notoritet forøvrig er fraværende eller låneavtalen er vag vil dette kunne få betydning for avgjørelsen. Dette momentet har i praksis også hatt stor betydning for eventuell ileggelse av tilleggsskatt. For øvrig vil jeg bemerke at det ikke er tilstrekkelig at lånet fremgår av selskapets regnskaper.

3.5.7 Om selskapsrettslige bestemmelser er tilfredsstilt

Problemstilling her er hvilken betydning det skal ha om selskapsrettslige bestemmelser er tilfredsstilt. Er det relevant å legge vekt på slike forhold?³⁷

I Vrybloed-dommen³⁸ ble det trukket frem at selskapet ikke hadde tilstrekkelig egenkapital til å yte lånet. Det ble også nevnt at revisor en rekke ganger hadde påpekt at låneforholdet ikke tilfredstilte aksjelovens bestemmelser uten at dette ble ordnet opp i. Jeg mener at Høyesterett her gir uttrykk for at det er et relevant moment å ta hensyn til.

Aksjelovens bestemmelser ble ikke fulgt i LRD i Utv. 2004 s. 173. Dette ble ikke funnet avgjørende. For øvrig var mange kjennetegn på et lån på plass i denne saken.

I LRD i Utv. 2008 s. 1203 slo retten fast at det var hevet over tvil at utbyttet var utdelt i strid med aksjelovens bestemmelser, både fordi det ikke var behandlet i samsvar med al. § 8-2 og fordi det ikke var tilstrekkelig egenkapital i selskapet, jf. al. § 8-1.

Konsekvensen av dette var at utbytteutdelingen også var ulovlig i skatterettslig forstand.³⁹

Min oppfatning er at rettspraksis i økende grad har vektlagt om utbetalinger tilfredsstiller aksjelovens krav. Momentet har imidlertid hatt begrenset betydning i ligningspraksis. Dette kan underbygges med at momentet tidligere ikke har vært nevnt i

³⁵ Se Lignings-ABC 2010/11 s. 775.

³⁶ Jf. mine vurderinger under punkt 3.4.2

³⁷ Vedr. al. § 8-7 flg. se også punkt 3.5.3

³⁸ Jf. Rt. 1998 s. 383

³⁹ Se også Utv. 2008 s. 52 LRD

Lignings-ABC. Momentet er imidlertid tatt inn i Lignings-ABC 2010/11 hvor det fremgår at det skal vektlegges om det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovens bestemmelser. Det kan derfor forventes en endring i ligningspraksis på dette punkt. Personlig mener jeg at dette er et moment som absolutt bør vektlegges, ikke minst av hensyn til selskapets kreditorer.

3.5.8 Øvrige momenter

Momentlisten min er på ingen måte uttømmende. Det kan derfor tenkes andre momenter som må tillegges vekt når spørsmålet om tilbakebetalingsplikt skal avgjøres. De momentene jeg har omtalt er imidlertid etter min mening de sentrale ved vurderingen.

For øvrig mener jeg at fremstillingen min har vist at årets utgave av Lignings-ABC gir et godt bilde av gjeldende rett og innholdet i rettsreglene på dette området.⁴⁰

3.5.9 Helhetsvurdering

Ved den endelige avgjørelsen må det foretas en konkret helhetlig vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet.⁴¹ Hvilken karakter har den foretatte utbetalingen? Alle momentene kan bli vektlagt forskjellig i den enkelte sak alt etter hvordan forholdene for øvrig fremstår. Konkrete tilbakebetalinger kan rettferdiggjøre en vag låneavtale for eksempel. Muntlige låneavtaler kan sannsynliggjøres gjennom etterfølgende handlinger osv. Som fremstillingen viser er det likevel slik at noen momenter tillegges større vekt.⁴²

⁴⁰ Se Lignings-ABC 2010/11 s. 774 og 775 for en nærmere opplistning av aktuelle vurderingsmomenter.

⁴¹ Jf. Aarbakke i artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 3/1982 og Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing) Jf. også Rt. 1998 s. 383, Rt. 2001 s. 851, Utv. 2009 s. 1345 LRD og Lignings-ABC 2010/11 s. 775.

⁴² Et viktig moment vil være om det er foretatt reelle nedbetalinger, jf. Utv. 2006 s. 1146 LRD og Utv. 2009 s. 1345 LRD (Hjeltnes)

3.6 Mine vurderinger av rettsutviklingen på området

Det blir i rettspraksis stadig påpekt at grunnvilkåret for å anse uttak som lån er at det påhviler aksjonæren en reell tilbakebetalingsplikt.⁴³ Dette er ikke noe nytt. Dette har vært grunnleggende. Det ser imidlertid ut til at det har vært en utvikling i synet på hvilke momenter som skal hensyntas når spørsmål om tilbakebetalingsplikt vurderes. Jeg mener at det tidligere har vært slik at tilbakebetalinger på lån har måttet fremstå som om de var et ledd i en samlet plan. For eksempel ved at innbetalinger på lån ble gjort i henhold til tilbakebetalingsbetingelsene som fremgikk av låneavtale. I senere avgjørelser har det derimot blitt sterkt vektlagt at det har blitt foretatt tilbakebetalinger, selv om avtalte tilbakebetalingsbetingelser ikke har blitt fulgt. Etter mitt syn ble ikke låneavtalens tilbakebetalingsbetingelser fulgt i Hjeltnes-saken. Retten fant dette ikke avgjørende.

Et viktig men ikke avgjørende moment som ble fremhevet i Hjeltnes-dommen var at gjelden ble oppgjort i 2003. Staten anførte at tilbakebetalingen skjedde som en følge av at skattyter etter å ha mottatt bokettersynsrapporten, forsto at uttakene ville bli omklassifisert fra lån til utbytte. Retten mente imidlertid at det ikke var tilstrekkelig holdepunkter for å si at tilbakebetalingen var forårsaket av bokettersynet. Det var derimot overveiende sannsynlig at vedtatt utbytte i juni 2003 ville gå til nedbetaling av lån slik dette var gjort tidligere år. Det ble med denne saken slått fast at aksjonærens subjektive hensikter har betydning som et moment i den objektive helhetsvurderingen. Rettens uttalelser kan også tas til inntekt for at det er relevant å se hen til hvordan tilsvarende forhold er behandlet tidligere år.

Slik jeg oppfatter foreliggende rettspraksis er det større sjanse for at et lån kan bli omgjort til ulovlig utbytte i tilfeller hvor selskapet ikke er i posisjon til å dele ut lovlig utbytte, jf. al. § 8-1. Bakgrunnen for dette kan være at omgåelsessynspunktet trer sterkere frem i slike saker. Det blir også vektlagt om låntaker/aksjonær er kredittverdigg. Om skattyter har tilbakebetalingsevne kan få avgjørende betydning, selv om dette ikke gjorde utslag i lagmannsrettsdommen gjengitt i Utv. 2008 s. 447. Denne dommen tydeliggjør etter mitt syn momentenes dynamiske karakter. Vrybloed-dommen kontra

⁴³ Jf. for eksempel Utv. 2009 s. 1345 LRD

Hjeltnes-dommen kan også illustrere dette. Min oppfatning er at om skattyter har tilbakebetalingsevne og selskapet er i posisjon til å dele ut utbytte etter aksjeloven så vil retten gå langt i å godta et låneforhold som reelt selv om det ellers er store formelle mangler ved det. I vertfall i tilfeller hvor det også er foretatt visse nedbetalinger, - og selv om disse er foretatt med utbytte fra selskapet.

Det fremheves i Hjeltnes-dommen at Hjeltnes' medaksjonær ubestridt var kjent med og innforstått med uttakene. Etter dette skal det mere til for å omgjøre et lån til lønn/utbytte i selskap hvor det er andre aksjonærer i tillegg og disse ikke har gjeld til selskapet.

3.7 Permanente overføringer

Dersom vi etter en helhetsvurdering av alle relevante forhold i en sak kommer frem til at lånet ikke kan anses for å være reelt, har vi med en permanent formuesoverføring å gjøre. En slik endelig overføring fra arbeidsgiver kan enten behandles som lønn eller utbytte etter sktl. § 5-1, jf. §§ 5-10 og 10-11.

Ved vurderingen av om utdelingen må anses som lønn eller utbytte må det tas utgangspunkt i en nærmere fastsettelse av skattelovens lønns- og utbyttebegrep. Jeg vil nå foreta en nærmere drøftelse av lønnsbegrepet i punkt 3.7.1 og utbyttebegrepet i punkt 3.7.2.

3.7.1 Nærmere om arbeids- og lønnsbegrepet

Det fremgår av hovedregelen om inntekt i sktl. § 5-1 at *”som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet....”*, jf. første ledd, jf. §§ 5-10 flg. for en nærmere presisering av fordel vunnet ved arbeid.

Ordlyden i § 5-1 indikerer at det ikke bare er innberettet lønn fra arbeidsgiver som er skattepliktig inntekt, men enhver fordel. Etter dette vil ikke bare overføringer av penger være skattepliktig, men også naturalytelse, overskudd på utgiftsgodtgjørelser osv.

Av sktl. § 5-10 fremgår det en nærmere eksemplifisering i bokstav a:

”Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet:

- a. lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, drikkepenger, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14.”*

Denne eksemplifiseringen danner ikke noen yttergrense for inntektsbegrepet. Dette fremgår av forarbeidene til denne bestemmelsen⁴⁴ hvor det videre fremgår:

”Avgjørende vil være om fordelene kan anses vunnet ved arbeidsforholdet. Dette vilkåret kan være oppfylt også for fordeler som har løsere tilknytning til arbeidsforholdet enn de fordelene som er nevnt eksplisitt i bokstav a annet punktum.”

Av uttrykket ”enhver” fremgår det at fordelsbegrepet er meget vidtfaavnende. Alt som fremstår som en fordel mottatt for en arbeidsinnsats må etter dette anses for å være en skattpliktig fordel for mottakeren, og dette gjelder selvsagt også i omgåelsestilfellene hvor denne fordelene ikke er innberettet på arbeidstakeren. Zimmer har gitt uttrykk for at et sentralt trekk ved fordelsbegrepet er at *”skattyteren mottar vederlagsfritt eller til underpris noe som andre må betale for.”*⁴⁵

Etter dette er det klart at fordelsbegrepet også innebærer overpris ved salg av formuesgjenstander fra aksjonær til eget AS og underpris ved aksjonærs kjøp av formuesgjenstander fra eget AS. Det presiseres at det i disse tilfellene også må ligge en arbeidsinnsats til grunn for mottatt fordel. I motsatt fall vil fordelene karakteriseres som utbytte, jf. nedenfor. Dersom en fordel vunnet ved arbeid ikke skal anses som en

⁴⁴ Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 50

⁴⁵ Jf. Frederik Zimmer ”Lærebok i skatterett” 5. utg. s. 122

skattepliktig fordel må dette fremgå av lov eller forskrift. Slike unntak er det mange av, jf. sktl. §§ 5-14 og 5-15 samt forskrift til skatteloven (FSFIN). For eksempel vil visse gaver fra arbeidsgiver være skattefrie etter rammer og beløpsgrenser fastsatt av Finansdepartementet.⁴⁶

Når det gjelder arbeidsbegrepet må det etter lovens ordlyd forutsettes at det må ligge en arbeidsinnsats til grunn for den mottatte fordel. Dette forutsetter igjen at fordelene må være mottatt av en fysisk person. Begrepet arbeid må etter dette forstås som en personlig innsats/tjeneste med økonomisk karakter.⁴⁷ Etter dette faller utdanning, fritidsaktiviteter og lignende utenfor. Fordeler innvunnet ved kapital eller virksomhet kan heller ikke anses som lønn. Det må derfor avgjøres hva som har forårsaket den mottatte fordel.

Problemstillingen i Rt. 2000 s. 1739 (Pre Finans) var hvorvidt det var riktig å inntektsbeskatte fortjeneste på innløste aksjer som fordel vunnet ved arbeid. Spørsmålet var om avtalene som var inngått måtte anses som opsjonsavtaler som ga fordeler vunnet ved arbeid, eller som avtaler som knyttet aksjene til ansettelsesforholdet.

Det ble uttalt at den alminnelige forståelse av fordelsbegrepet er at det er meget vidtfaende, jf. uttrykket ”enhver”. Fordelen må også være ”vunnet”. Jeg siterer fra dommen:

”Dette har vært forstått slik at arbeidsforholdet må ha vært foranledningen til at skattyter har innvunnet fordelene.”

Det vises i denne sammenheng til Rt. 1958 s. 583 (Hagerup)⁴⁸ hvor det fremgår:

⁴⁶ Jf. FSFIN § 5-15-1

⁴⁷ Jf. Frederik Zimmer ”Lærebok i skatterett” 5. utg. s. 126

⁴⁸ Jf. Utv. 1958 s. 616

”Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som ”vunnet” ved arbeidet eller virksomheten.”

Med henvisning til Rt. 2000 s. 758⁴⁹ ble det i Pre Finans-dommen videre slått fast at kapitalgevinster i utgangspunktet faller utenfor fordelsbegrepet knyttet til arbeid, selv om det er en sammenheng mellom aksjeinnehavet og arbeidet. Retten uttrykte:

*”Dette vil si at gevinst ved ordinært eierskap av aksjer i arbeidsgiverbedriften i utgangspunktet ikke skal skattlegges som arbeidsinntekt, og det selv om ansettelsen er en viktig forutsetning for aksjeinnehavet.”*⁵⁰

På den annen side ble det slått fast som sikker rett at ytelser i arbeidsforholdet i form av friaksjer eller aksjer til underpris utgjør en fordel som skal skattlegges som arbeidsinntekt.⁵¹ Etter dette er det inntektene av de særfordeler som arbeidstakeren får i forbindelse med aksjekjøp/salg som skal beskattes som arbeidsinntekt. Øvrige inntekter på aksjene skal anses som kapitalinntekt.

Med henvisning til Pre Finans-dommen og Hagerup-dommen⁵² ble det i Utv. 2005 s. 277 LRD (Vistnes) slått fast:

”Det kreves således at sammenhengen mellom fordelene og arbeidsinnsatsen er ’så nær’ og at det er ’naturlig’ å anse inntekten som arbeidsinntekt.”

Det ble videre slått fast at en omklassifisering må bygge på en helhetsvurdering hvor

⁴⁹ Rt. 2000 s. 758 gjaldt spørsmål om gevinst på aksjer kunne anses som fordel vunnet ved arbeid.

⁵⁰ Se også Rt. 1922 s. 523

⁵¹ Se også Ot.prp. nr. 72 (1983-1984) s. 2

⁵² Jf. Rt. 2000 s. 758 og Rt. 1958 s. 583

alle relevante momenter hensyntas, for øvrig må

”vurderingen på bredt grunnlag i samsvar med rettspraksis søke å avklare nærhet og sammenheng mellom vederlag og de aktuelle ytelser.”

”Vunnet ved arbeid” må forstås slik at arbeidsforholdet må ha vært foranledningen til at skattyter har innvunnet fordel. Dette ble som sagt slått fast allerede i Rt. 1958 s. 583. To andre forfatterdommer kan også være illustrerende.⁵³ Det var i alle forfatterdommene enighet om at det mottatte representerte en økonomisk fordel. Det var for så vidt også enighet om at fordelene var oppnådd ved forfatterens litterære arbeidsinnsats. Den rettslige problemstillingen i disse dommen var om nærheten mellom arbeidet og oppnådd fordel var tilstrekkelig for å fastslå skatteplikt.

I Rt. 1958 s. 583 opprettholdt Høyesterett skatteplikt for et stipend idet det ble ansett som en skattepliktig fordel knyttet til forfattergjerningen.

I Rt. 1974 s. 976 (Vesaas) ble litteraturpris fra Norsk Kulturråd mottatt for en bok ansett skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid. Det ble fremhevet at prisen fremsto som

”en økonomisk fordel vunnet på en også for forfatterne selv påregnelig eller adekvat måte ved deres litterære arbeid.”

I Rt. 1979 s. 481 (Havrevold) ble også en pris fra Prix Italia for et hørespill ansett som en fordel vunnet ved arbeid. Retten uttalte:

”Dersom prisen likevel ikke skal anses som inntekt..., må dette bygges på at den sammenheng som består mellom prisen og forfattervirksomheten, er så fjern

⁵³ Jf. Rt. 1974 s. 976 (Utv. 1974 s. 492) og Rt. 1979 s. 481 (Utv. 1979 s. 338)

at prisen likevel ikke kan anses som ”vunnet” ved virksomheten.”

Det kunne imidlertid ikke anses som upåregnelig at en norsk hørespillforfatter vant Prix Italia.

På bakgrunn av disse dommene har Kristian Kvamme i en artikkel i Skatterett i 2005⁵⁴ konstatert at inntektsbegrepets yttergrense må trekkes vidt:

- *”Intet rettskrav på fordelingen er nødvendig*
- *fordelingen kan utdeles fra andre enn arbeidsgiver*
- *intet krav til sannsynlighet for at en aktivitet vil lede til den aktuelle fordel*
- *små krav til graden av påregnelighet*
- *fordeler fra relativt fjernliggende inntektsmuligheter kan være skattepliktige”*

Det går imidlertid en grense et sted. Ved denne vurderingen er årsakssammenheng og nærhet sentrale vurderingsmomenter. Jo fjernere årsakssammenhengen er, eller jo mindre påregnelig fordelingen er, desto fjernere er det å anse fordelingen som vunnet ved arbeid.

3.7.2 Nærmere om utbyttebegrepet

Det fremgår av sktl. § 10-11 annet ledd første punktum:

”Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.”

⁵⁴ Jf. Skatterett nr. 4/2005 ”Aksjegevinster i grenseland mot arbeidsinntekter”

Det er altså ikke bare det ordinære utbyttet utdelt etter generalforsamlingsvedtak som rammes, men også såkalte ulovlige utdelte utbytter, jf. uttrykket enhver utdeling. Denne formuleringen er tilsiktet omfattende.

Av lovens formulering av utbyttebegrepet fremgår det at overføringen må være vederlagsfri. Denne formuleringen avskjærer klart nok ikke aksjonæren fra å gjennomføre kjøps- og salgavtaler med selskapet til markedspris. På den annen side vil ikke aksjonæren slippe utbyttebeskatning om han betaler et symbolsk beløp eller delvis vederlag. Underprisen vil klart nok utgjøre et utbytte i skattelovens forstand. Av en lagmannsrettdom inntatt i Utv. 1984 s. 251 ble det uttalt at det ikke kunne kreves åpenbart misforhold mellom overdragelsespris og verdi. Det er

”tilstrekkelig til å begrunne beskatning at det er konstatert en klar og påviselig underpris.”

Bestemmelsen krever også at det må skje en overføring av verdier, dvs. aksjonæren må ha fått tilført en økonomisk verdi fra selskapet. Vilkårene om ”overføring av verdier” og at overførselen må være ”vederlagsfri” er nært knyttet sammen og vil ofte inngå i en samlet vurdering av om det foreligger et utbytte.

Zimmer m/flere har i boken ”Bedrift, selskap og skatt (BA-HR)” gitt uttrykk for at det sentrale vilkår er at det må dreie seg om

”...en vederlagsfri overføring av verdier....”

Formålet er at de verdiene som er dannet i selskapet, skal anses som utbytte når de deles ut til aksjonærene, uansett i hvilken form det skjer.⁵⁵ Dette innebærer at ikke bare overføringer av penger, men også utdelinger av naturalia av enhver art og for øvrig

⁵⁵ Jf. BA-HR s. 270

overføringer av alt som kan karakteriseres som en skattemessig fordel for aksjonæren. Etter dette vil en aksjonærs salg av gjenstand til selskapet til overpris medføre at overprisen er skattepliktig utbytte på aksjonæren. Likeledes vil en aksjonærs kjøp av gjenstand fra selskapet til underpris medføre at underprisen er skattepliktig utbytte på aksjonæren. I slike tilfeller kan det også bli tale om uttaksbeskatning på selskapet, jf. sktl. § 5-2.

Bestemmelsen hjemler overføring til ”aksjonær”. Dette indikerer at aksjonærtilknytningen må ha forårsaket overføringen for at den skal klassifiseres som utbytte. Dette settes på spissen når aksjonæren også utfører arbeid for selskapet. Spørsmålet blir om det er aksjonærtilknytningen eller arbeidstakertilknytningen som er sterkest. Gjems-Onstad⁵⁶ gir anvisning på at det må vurderes hvilken relasjon mellom selskap og mottager som i det vesentlige har gitt grunnlag for fordelten. I Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest)⁵⁷ avgjorde Høyesterett at en dyr bolig ervervet av selskapet måtte anses som utbytte for arbeidende aksjonær.

Gjems-Onstad gir uttrykk for at det ved større overføringer til en aksjonær som også er ansatt, kan virke mest nærliggende å anse overføringen som utslag av mottagerens status som aksjonær og eier. Det må vurderes om tilsvarende overføring hadde vært sannsynlig om det ses bort fra eierposisjonen. Dette tilsier at vurderingene kan være vanskeligere ved mindre overføringer som det er også er vanlig å tilgodese ansatte med. Dersom lignende ytelser faktisk er gitt andre ansatte må derimot ytelsen mest sannsynlig anses mottatt i egenskap av ansatt også for aksjonærene.

Utbyttebegrepet må imidlertid avgrenses mot tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. I slike tilfeller vil det jo ikke være snakk om en vederlagsfri overføring men derimot en tilbakebetaling av tidligere innbetalt beløp som ikke vil være gjenstand for skatteplikt. Utbetalinger ved likvidasjon av selskapet omfattes heller ikke av utbyttebegrepet. At slike utbetalinger er unntatt fremgår direkte av loven, jf. sktl.

⁵⁶ Jf. Ole Gjems-Onstad i ”Norsk bedriftsskatterett” 7. utgave s. 495

⁵⁷ Denne dommen blir nærmere omtalt under punkt 4

§ 10-11 annet ledd annet punktum. Ved likvidasjon av aksjeselskap skal evt. utbetalinger gevinstbeskattes etter § 10-37.

Lovens ordlyd krever i utgangspunktet at det må dreie seg om en vederlagsfri overføring fra det selskap som mottakeren er aksjonær i. Dette utelukker ikke indirekte overføringer.⁵⁸

Det fremgår av § 10-11 annet ledd fjerde punktum at utbetalinger til nærstående skal likestilles med utbetalinger til aksjonæren. Det er like fullt aksjonæren som skal utbyttebeskattes. Dette anses å følge av uttrykket ”til vedkommende aksjonær”. Dette er også lagt til grunn av Høyesterett.⁵⁹ Av dette fremgår at en overføring fra et aksjeselskap til andre enn de som er nevnt som hovedregel faller utenfor det skattemessige utbyttebegrepet. En annen sak er at selv om det formelt sett overføres verdier fra selskapet til en som ikke er aksjonær eller nærstående, så kan det følge av alminnelige tilordningsregler at utdelingen anses å ha skjedd til aksjonæren ut fra ulovfestede omgåelsesregler.⁶⁰ Dette er også lagt til grunn i forarbeider og rettspraksis.⁶¹ Jeg går ikke nærmere inn på disse spørsmålene, da jeg mener at hovedfokuset her er tilknytningskravet, dvs. om ytelsene er mottatt i egenskap av aksjonær eller ansatt.

3.8 Rettslige vurderinger i omklassifiseringstilfellene

3.8.1 Klassifisering i omgjøringstilfellene

Ved omklassifisering av lån blir det spørsmål om hva som blir riktig klassifisering. Den rettslige problemstillingen blir her om utbetalingen skal klassifiseres som lønn eller

⁵⁸ Jf. Ole Gjems-Onstad i ”Norsk bedriftsskatterett” 7. utgave s. 478. Rettstilstanden er uklar på dette punkt.

⁵⁹ Jf. Rt. 1978 s. 1184 som gjaldt fisjon

⁶⁰ Dvs. tilsidesettelse av transaksjonen ved at denne gis andre skattemessige virkninger enn det som følger av de ordinære skattereglene, slik at resultatet blir i samsvar med skattereglernes formål, jf. Lignings-ABC 2010/11 s. 1170

⁶¹ Jf. Rt. 1976 s. 302 (Utv. 1976 s. 195) og note (890) i forarbeidene til § 10-11 hvor det gis anvisning på at det utenom de objektive tilfellene som fremgår av loven kan finne sted gjennomskjæring på subjektivt grunnlag, for eksempel ved utbetaling fra selskapet til aksjonærens samboer eller tidligere ektefelle, eller selskap som kontrolleres av aksjonæren. Ut fra en reell vurdering anses utbetalingen da egentlig å gjelde aksjonæren.

utbytte. Rt. 1998 s. 383 (Vrybloed) slo fast med henvisning til Rt. 1994 s. 326 (Utv. 1994 s. 413) at klassifiseringen må avgjøres ut fra situasjonen da uttakene fant sted.⁶²

Ordlyden i sktl. § 5-1 ”fordel vunnet ved arbeid, kapital...” gir anvisning på et tilknytningskrav mellom fordel og kilde. For en arbeidende aksjonær vil det være spørsmål om det er aksjonærs arbeidsinnsats eller kapitalinnskudd som har foranlediget utbetalingen. I slike tilfeller gir ikke bestemmelsens ordlyd veiledning.

Rettspraksis har gitt anvisning på en naturlighetstest når det skal avgjøres hva som har forårsaket den mottatte fordel.⁶³ I Rt. 2008 s. 1586 førte en slik naturlighetstest til at salgsvederlag for aksjer måtte klassifiseres som fordel vunnet ved kapital. Det ble understreket i denne dommen at det ikke er gitt at en avtaleklausul innebærer en reell binding, fordi de mål som søkes oppnådd, i stor grad er uavhengig av om vedkommende fortsetter i selskapet. At vederlaget i sin helhet ble beløpsmessig styrt av størrelsen av selgernes aksjeposter, og ikke av den enkeltes lønnsnivå i bedriften, bekreftet ytterligere, at det var tilknytningen til kapital som var sterkest og nærmest, og ikke tilknytningen til arbeid. Rettspraksis gir anvisning på en objektiv vurdering i disse tilfellene.⁶⁴

Rt. 2009 s. 813 gjaldt gyldigheten av ligningen av aksjonærer ved overdragelse av samtlige aksjer i selskapet. I denne saken ble det slått fast at deler av vederlaget skulle regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”, jf. sktl. § 5-10, pga. at selgerne samtidig forpliktet seg til etter salget å være ansatt i selskapet, eventuelt andre selskaper i samme konsern, og ikke drive konkurrerende virksomhet. Avgjørende for om salgsvederlaget skulle klassifiseres som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt berodde på hva partene hadde avtalt. Høyesterett la videre til grunn at avtaler i næring mellom profesjonelle parter

⁶² Jf. også Ole Gjems-Onstad i ”Norsk Bedriftsskatterett” 7. utg.

⁶³ Dette ble slått fast i Rt. 1958 s. 583 (Hagerup). Jf. også Rt. 2003 s. 504 hvor tilknytningskravet til arbeidsforholdet var oppfylt. Det var mest naturlig å klassifisere oppfinnergodtgjørelsen som lønnsinntekt. I Utv. 2008 s. 509 TRD, som gjelder omklassifisering av lån, ble utbytte ansett som den naturlige klassifisering.

⁶⁴ Jf. for eksempel LG-2003-9711

som utgangspunkt skal fortolkes objektivt, og at avtalens ordlyd må tillegges stor vekt.⁶⁵ I denne saken hadde imidlertid aktørene gitt forklaringer som avvek fra en naturlig forståelse av avtalens ordlyd. For slike tilfeller ble det slått fast at det følger av rettspraksis at de bevis som har størst tidsmessig nærhet til hendelsen må tillegges størst vekt.⁶⁶ Etter en konkret tolkning av avtalen la Høyesterett til grunn at arbeidsplikten og karensklausulen var reell. At selgerne mottok markedslønn etter aksjeoverdragelsen kunne ikke tillegges vekt fordi sammenhengen mellom vederlag og senere arbeid var brakt på det rene gjennom partenes avtalegrunnlag. Det ble også lagt til grunn at en betydelig del av restvederlaget var vederlag for karensklausulen.

Skattedirektoratet har gitt kommentarer til denne dommen.⁶⁷ Det blir her presisert at markedslønn er uten særlig betydning når tilknytningen mellom vederlag og ansettelsesforhold følger direkte av avtalen. Dette må være tilstrekkelig til å si at fordelene er foranlediget av arbeid.

Etter dette kan det slås fast at klassifiseringen må foretas på bakgrunn av hva som er naturlig ut fra de underliggende forhold. I denne vurderingen kan det ses hen til arbeidsinnhold og -omfang kontra innhold om omfang av aksjonærs kapitalinnsats og posisjon i selskapet. Det fremgår av Utv. 1991 s. 69 LRD, hvor deler av utbytte ble omgjort til lønn, at det er relevant å se hen til hva lønnen har vært tidligere år. Det fremgår også det må være relevant å se hen til om og hvor mye lønn det er tatt ut for øvrig. Det ble uttalt:

”En utbetaling må for å kunne karakteriseres som utbytte være vederlagsfri. I den grad aksjonærene har utført arbeid, men mottatt utbytte og ikke lønn som svarer til den antatte innsats, er det gitt vederlag for utbetalingen i form av arbeid. Utbetalingen må derfor karakteriseres som arbeidslønn. Dette er en ordinær driftsomkostning som går foran utbytteutdeling.”

⁶⁵ Jf. også Rt. 1994 s. 581 som gjaldt tolkning av en aksjonæravtale og Rt. 2002 s. 1155 som gjaldt en leieavtale vedrørende forretningslokaler.

⁶⁶ Jf. for eksempel Rt. 1998 s. 1565 på s. 1570

⁶⁷ Jf. Publikasjon på Skattenett 12. august 2009 (Utv. 2009 s. 1114)

Som det fremgår av min senere fremstilling er det ikke lenger aktuelt å ”tvangslønne”. Dette hindrer likevel ikke at ligningsmyndighetene legger slike betraktninger til grunn i omgjøringstilfellene for lån for å foreslå riktig klassifisering lønn eller utbytte.

Det er i teorien lagt til grunn at løpende utbetalinger taler for at det er lønn, mens en engangsutbetaling har mer til felles med utbytte. Dette fremgår også av en naturlig forståelse av begrepene. Ved vurderingen av om utbetalingen skal klassifiseres som lønn eller utbytte kan det derfor få betydning hva lånet er brukt til (forbruk eller investering). Det kan også ses hen til i hvilken egenskap utdelingen er besluttet. De konkrete forhold i den enkelte sak blir avgjørende.

I tilfelle lønn blir aksjonæren i tillegg til skatt på alminnelig inntekt også skattlagt for personinntekt, jf. sktl. § 12-2. Selskapet blir trekk- og avgiftspliktig for utbetalingen, jf. skattebetalingsloven §§ 5-6 og 5-8, jf. folketrygdloven § 23-2. På den annen side gis det fradrag for lønnskostnader i selskapets regnskap, jf. sktl. § 6-1. Formuesverdien på aksjene i selskapet blir redusert som følge av at fordring på aksjonær bortfaller. Arbeidsinntekt/lønn skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3. Kontantprinsippet innebærer at inntekten tidfestes til det året beløpet utbetales/ytelsen erlegges eller til det tidligere inntektsår hvor det evt. gis adgang til å få beløpet utbetalt/ytelsen erlagt.⁶⁸

I tilfelle utbytte blir dette ansett som ulovlig utdelt utbytte som er fullt ut skattepliktig på aksjonær etter sktl. § 10-11 annet ledd. Et utbytte skal skattlegges etter realisasjonsprinsippet som er hovedregelen om tidfesting, jf. sktl. § 14-2. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, som for eksempel eget aksjeselskap, skal tas med i skattyters alminnelige inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen, se første ledd. Et aksjeutbytte som utdeles etter generalforsamlingsvedtak tas til inntekt i vedtaksåret. Et utbytte skal tidfestes etter de vanlige reglene selv om det kan foreligge en betinget tilbakebetalingsplikt. Utbytte er ikke fradragsberettiget på selskapets hånd.

⁶⁸ Jf. Lignings-ABC 2010/11 på side 1133

Det forekommer at et ikke-reelt lån tilbakeføres før ligningsmyndighetenes vedtak om omklassifisering til utbytte eller lønn. I slike tilfeller vil den skattepliktige fordelene like fullt anses innvunnet i og med overførselen fra selskapet i første omgang.⁶⁹ I slike tilfeller hvor aksjonæren skattlegges for et beløp som han har tilbakebetalt til selskapet, vil et tilsvarende beløp kunne utdeles senere uten skattlegging etter sktl. § 10-11 annet ledd.⁷⁰

3.8.1.1 Hvor i rettsbildet er vi når vi klassifiserer?

Et spørsmål som i senere tid har fått økt oppmerksomhet er om klassifisering er faktumfastsettelse eller rettsanvendelse. Ligningsloven § 8-1 nr. 1 gir hjemmel for ligningsmyndighetene til å fastsette det mest sannsynlige faktum etter en fri bevisvurdering. Professor Frederik Zimmer har i en artikkel i Utv. 2010 s. 1073 gitt en nærmere vurdering av anvendelsesområdet for bestemmelsen. Han mener at bestemmelsen i retts- og ligningspraksis ofte blir anført som en norm som også styrer deler av rettsanvendelsen – spesielt hvor det er tale om omklassifisering, men at dette ikke kan være riktig. Ifølge Zimmer kan § 8-1 bare brukes til å fastlegge rene fakta og ikke hvilke privatrettslige rettsregler og rettsforhold som skal gis anvendelse på forholdet. Hva som står skrevet i låneavtalen og faktiske omstendigheter rundt avtaleinngåelsen er eksempler på slike bevissspørsmål som ligningsloven § 8-1 hjemler. Omklassifisering innebærer at skattereglene blir benyttet på et annet privatrettslig disposisjonsmønster enn det skattyter har hevdet. Det er den ulovfestede omgåelsesregelen som gir grunnlag for slik omklassifisering ifølge Zimmer.

Backer-Grøndahl har i en artikkel i Revisjon og Regnskap (2010)⁷¹ også uttalt seg om dette spørsmålet. Om en endring av faktum i medhold av ligningsloven § 8-1 skal føre til endret beskatning må etter hans mening avgjøres etter en tolkning av de materielle skattereglene og hvilke tilknytningskrav som gjelder.

⁶⁹ Jf. Utv. 2002 s. 1213 LRD hvor retten la vekt på at utbetalingen hadde funnet sted til største aksjonær i et familieaksjeselskap. Sannsynligheten for tilbakebetaling måtte derfor ha fremstått som svært liten på utbetalingstidspunktet og dessuten helt avhengig av at skattemyndighetene grep inn.

⁷⁰ Jf. Lignings-ABC 2010/11 s. 777

⁷¹ Jf. Revisjon og Regnskap nr. 6/2010 s. 47-49 ”Indre selskap og omklassifisering”

Høyesterett har imidlertid i avgjørelse av 10.03.2011⁷² i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 2 (fristreglene) og med henvisning til Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 109 lagt til grunn at om rettsregler utenfor skatteretten er anvendt feil, så skal det regnes som feil i faktum.⁷³ Spørsmålet blir om Høyesteretts uttalelser i denne dommen skal gis betydning utenfor ligningsloven § 9-6 og i forhold til tolkningen av anvendelsesområdet for ligningsloven § 8-1. Det vil føre for langt å drøfte dette spørsmålet inngående. Jeg mener imidlertid at det er uheldig at innholdet i begrepet faktum tolkes forskjellig i ulike bestemmelser innenfor samme lov. Slik jeg ser det er det også uheldig av hensynet til sammenhengen i skattesystemet. Jeg anser dette for å være et uavklart spørsmål.

3.8.2 Betydning av klassifisering under nåværende skatteregime

Jeg vil nå drøfte hvilken betydning spørsmål om klassifisering har under nåværende skatteregime og etter innføring av skjermingsmetoden.

Skjermingsmetoden innebærer generelt at skattyter/aksjonær kan velge om han vil ta ut midler fra selskapet og evt. om midlene skal tas ut i form av utbytte eller lønn. Begrunnelsen for valgdgangen er at opphevelsen av delingsmodellen har medført at incentivet til tilpasninger har blitt vesentlig redusert. Det uttales i forarbeidene⁷⁴ at det etter innføringen av skatt på høye utbytter og gevinster, samtidig som marginalsatten på arbeidsinntekter har blitt redusert, vil være mindre interessant om inntekten beskattes som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt. Disse prinsippene gjelder også ved omklassifisering som gjøres i ettertid av skattekontoret.⁷⁵ Det ble videre uttalt at det regelbaserte uttaksprinsippet ikke bør baseres på bruk av et ”skjønnsbasert” kildeprinsipp som subsidiær sikkerhetsventil. På bakgrunn av uttalelser fra finansministeren og forarbeidene har Skattedirektoratet gitt anvisning på at

⁷² Jf. HR-2011-00512-A (sak nr. 2010/1478)

⁷³ Etter § 9-6 nr. 2 gjelder en treårsfrist for endring av ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen når det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig. Dersom det forligger faktumfeil av betydning for avgjørelsen vil fristen for endring være 10 år, jf. § 9-6 nr. 1.

⁷⁴ Jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.2.3

⁷⁵ Jf. nytt avsnitt i Lignings-ABC 2009/10

tilsidesettelse ved bruk av skatteloven § 13-1, i sammenheng med de ordinære beskatningsregler for arbeidsinntekt, ikke skal anvendes for aksjeeiere og deltakere som er aktive i egne selskaper for å fastsette økt arbeidsinntekt.⁷⁶

Valgfriheten omfatter da alle ytelser som vil være skattepliktig etter sktl. § 5-10. Dvs. at valgfriheten blant annet omfatter omklassifisering av ikke reelle lån (herunder mellomregningskontoer). Dette innebærer at den praktiske betydningen av å komme frem til riktig klassifisering (lønn eller utbytte) er redusert.

Skattedirektoratet har i sin uttalelse videre lagt til grunn at valgfriheten innebærer å ikke måtte ta ut arbeidsvederlag i det hele tatt, samt å velge størrelsen på et evt. vederlag. Det er også tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istedenfor lønn/arbeidsgodtgjørelse. Dette skal ikke føre til omklassifiseringer fra skatteetatens side.

Dette innebærer slik jeg ser det at skattytere i omgjøringstilfellene i realiteten i ettertid kan innrette seg etter hva som blir mest lønnsomt for dem i deres situasjon. Nærmere bestemt gir det dem en mulighet til å innrette seg etter hvilke rettigheter de ønsker å oppnå og hvilke plikter de ikke ønsker å pådra seg. For lånesakene som er hovedtemaet i dette avsnittet innebærer det mer konkret at en aksjeeier kan ta ut midler gjennom en mellomregningskonto for så i ettertid å kunne ta standpunkt til om det skal være lønn eller utbytte. Dersom skattyter har blitt syk for eksempel vil det lønne seg å klassifisere utbetalingene som lønn. Han vil da kunne få utbetalt sykepenger. I enkelte andre tilfeller kan det være økonomisk lønnsomt å unnlate å bokføre det som i realiteten er lønn. Dette blir spesielt tydelig i konkurstilfellene, hvor det vil lønne seg å klassifisere slike ytelser som utbytte. Det vil da bli 28 % skatt på aksjonæren og selskapet vil uansett ikke dra nytte av lønnsfradrag. En annen sak er at skatteoppkreverens innkrevingsarbeid kan bli mindre effektivt. Det kan for eksempel bli vanskeligere å gjøre trekkansvar og erstatningskrav gjeldende. Dessuten vil det som jeg tidligere har antydnet være uheldig

⁷⁶ Jf. Skattedirektoratets uttalelse av 24. mars 2009 (Utv. 2009 s. 1284)

med en slik valgadgang på bakgrunn av at andre benytter skattegrunnlagene som beregningsgrunnlag for sine vurderinger. Her er NAV det fremste eksempelet.

Det er videre i proposisjonen uttalt at det vil være adgang for ligningsmyndighetene til å foreta gjennomskjæring i tilfeller med illojale tilpasninger.⁷⁷ Hva som i denne sammenheng skal anses som illojale tilpasninger er ikke avklart. Min oppfatning er at det skal svært mye til, slik at dette nærmest blir å oppfatte som en sikkerhetsventil som kan brukes i helt spesielle tilfeller. Av Lignings-ABC 2010/11 fremgår det imidlertid at en forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Forarbeidene inneholder også en tilsvarende anvisning.⁷⁸ Begrunnelsen for denne forutsetningen er nok blant annet å hindre urettmessige utbetalinger fra folketrygden.

Slik jeg ser det kan anbefalingene fra Skattedirektoratet anføres å være i strid med lovens ordlyd. Lovens klare intensjon er at vederlag for utført arbeid skal skattlegges som lønn og enhver utdeling som medfører en vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær skal skattlegges som utbytte. Anbefalingen gir som jeg har vært inne på illojale skattytere en mulighet til å tilpasse seg uten at skattemyndighetene vil slå ned på det. Med tanke på at formålet med skattereformen var å redusere mulighetene for skatteplanlegging, mener jeg det er svært uheldig at useriøse skattytere gis økte muligheter til å ”unndra skatt” på denne måten.

Ved skatteetatens omgjøring til utbytte i endrings saker gis det ikke rett til skjermingsfradrag etter sktl. § 10-12. Her må altså hensynet til å unngå dobbeltbeskatning vike. Det fremgår av forarbeidene at dette er tilsiktet. Dette har også vært fulgt opp i rettspraksis.⁷⁹

⁷⁷ Jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.2.3 under ”Departementets vurdering og forslag”

⁷⁸ Jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.2.3, jf. Skattedirektoratets uttalelse av 24. mars 2009 (Utv. 2009 s. 1284)

⁷⁹ Jf. Utv. 2009 s. 1362 LRD og Utv. 2010 s. 1303 LRD

4 Kapitalgjenstander anskaffet i aksjonærs interesse/selskapsfremmede disposisjoner

4.1 Temaet

Temaet i dette kapittel er uttak av formuesobjekter og/eller tjenester fra selskap til aksjonær. Spørsmålene som skal drøftes er hva som skal til for å foreta uttaksbeskatning på selskapet og tilsvarende utbyttebeskatning på aksjonær.

Et uttalt formål med uttaksreglene er hensynet til konsekvent og nøytral beskatning av næringsvirksomhet.⁸⁰ Dette innebærer at uttak til privat bruk og gaveoverføringer må skattlegges på lik linje med realisasjon til utenforstående. Uttaksreglene skal sikre en riktig tilordning mellom skattesubjektene.

Selskaper antas i økende grad å anskaffe kapitalgjenstander som brukes av aksjonærene. I utgangspunktet kan dette gjelde hva som helst av kapitalgjenstander, men det mest vanlige er dyre eiendeler som boliger, fritidsboliger, båter og biler. I slike tilfeller er det mange skatterettslige spørsmål som må avklares. Et spørsmål er om kapitalgjenstanden er anskaffet i aksjonærens eller virksomhetens interesse? Det blir ofte hevdet at kapitalgjenstander er anskaffet som velferdstiltak for de ansatte eller at hovedformålet med anskaffelsen er for utleie i virksomheten. I sistnevnte tilfelle må det vurderes hvorvidt en slik virksomhet er egnet til å gå med overskudd. Det må også skapes klarhet i hvem som faktisk har brukt eiendelen. Ved såkalte selskapsfremmede disposisjoner, dvs. disposisjoner som ikke er naturlige ut fra virksomhetens formål og drift, kan det bli spørsmål om uttaks-/utbyttebeskatning for henholdsvis selskap og aksjonær. Det er viktig å merke seg at det blir skattlegging både av selskapet og aksjonæren i slike tilfeller. Ifølge forarbeidene er dette en dobbeltbeskatning som er tilsiktet.⁸¹ På grunn av fritaksreglene gjelder det et unntak for uttaksbeskatning på aksjer. I slike tilfeller kan det likevel bli utbyttebeskatning på aksjonærene, men dette går jeg ikke nærmere inn på.

⁸⁰ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) kap. 24.3

⁸¹ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) kap. 24.4

Den første rettslige problemstillingen blir når det foreligger skattemessig uttak. Dette er vurderingstemaet i punkt 4.2. Under punkt 4.3 blir spørsmålet hvordan den skattpliktige fordelingen skal fastsettes.

Også her vil lovens forarbeider, rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori være viktige rettskilder.

4.2 Spørsmål om når det foreligger uttak

Det materielle grunnlaget for skattlegging av uttak fremgår av sktl. § 5-2 første ledd som følger:

”Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste.”

Sktl. § 5-2 hjemler bare eierens skatteplikt. I denne fremstillingen vil det være aksjeselskapene. Mottakerne, som vil være aksjonærene i min fremstilling, blir skattepliktig for utbytte etter sktl. § 10-11.⁸² For øvrig hjemler uttaksbestemmelsen bare inntektsbeskatningen. Den gir ikke rett til tapsfradrag. Uttaksreglene er følgelig ikke fullt ut symmetriske. Bakgrunnen for dette er at uttak ikke anses som realisasjon som kan hjemle tapsfradrag.⁸³

Etter ordlyden er aktuelle uttakskriterium ”uttak til egen bruk” og ”gaveoverføring”. Spørsmålet blir hva som ligger i disse kriteriene og hvordan de skal avgrenses. I praksis er det alternativet ”uttak til egen bruk” som har voldt størst avgrensingsproblemer i forhold til aksjeselskap. Tidligere ble det i lignings- og rettspraksis antatt at begrepet ”egen bruk” indikerte en omdisponering innenfor samme skattesubjekt. Det var således bare gavebegrepet som var anvendelig for overføringer mellom AS og eiere. Spørsmålet var videre om det måtte foreligge gavehensikt. Bestemmelsens ordlyd har imidlertid blitt endret flere ganger, og slik den nå fremstår kan det ikke anses tvilsomt at den

⁸² Jf. oppgavens punkt 3.7.2 vedr. utbyttebegrepet.

⁸³ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) om realisasjonsbegrepet

hjemler uttak til egen bruk fra aksjeselskap til aksjonærer. Dette er også slått fast i rettspraksis.⁸⁴ Ved uttak fra aksjeselskap er det forøvrig ikke noe krav at kostprisen er kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen. Dette fremgår nå direkte av ordlyden i bestemmelsen.

Rt. 2002 s. 56 gjelder aksjesalg fra aksjonær til selskap med gjenkjøpsrett. Det ble i domspremissene uttalt:

”I skatterettslig teori og forarbeidene til skattereformen av 1992 er det noe ulike uttalelser om denne type verdioverføring til aksjonærene skal bedømmes som uttak til eget bruk eller gaveoverføring. Etter min mening må det være klart at det ikke kan kreves noen form for gavehensikt på selskapets hånd som vilkår for uttaksbeskatning ved slike overdragelser. I tråd med den oppfatning som er kommet til uttrykk i Ot.prp. nr. 35 (1991-92) side 263 (det riktige skal være 1990-91), antar jeg at det er mest nærliggende å se dette som uttak til egen bruk. Denne forståelsen tilsies også av hensynet til sammenheng i regelverket ved at den harmonerer best med regelen om utbyttebeskatning....” (jf. någjeldende sktl. § 10-11).

I Storhaugen Invest-dommen⁸⁵ ble det ikke tatt uttrykkelig stilling til spørsmålet, men førstvoterende uttalte:

”Alternativet ”uttak til egen bruk” er – hevder selskapet – forbeholdt disposisjoner som skjer innen samme skattesubjekt. I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 263 heter det imidlertid at ”egen bruk (omfatter) at aksjeselskaper overfører naturalverdier til aksjonæren som utbytte”. Dette syn er også lagt til grunn i flere utgaver av Lignings-ABC. Jeg går ikke nærmere inn på dette spørsmålet, idet det – slik jeg ser det – må være de samme typer overføringer som dekkes av de to alternativer.”

⁸⁴ Jf. Rt. 2002 s. 56 (Utv. 2002 s. 365 Lefdahl) og Rt. 2003 s. 536 (Utv. 2003 s. 819 Storhaugen Invest)

⁸⁵ Jf. Rt. 2003 s. 536

Etter dette kan jeg slå fast at alternativet ”egen bruk” gjelder i overførslar mellom AS og eiere. I tillegg kan jeg slå fast at det ved bruk av alternativet ”gaveoverføring” ikke trengjer å foreligge gavehensikt. En grensedragning mellom begrepene er for øvrig uten betydning.

Det fremgår vidare direkte av ordlyden at uttaket må gjelde en formuesgjenstand, vare eller tjeneste. I litteraturen antas det at bestemmelsen setter få grenser for hvilke typer objekter som kan uttaksbeskattes.⁸⁶ Skatteplikten gjelder således både fysiske og ikke-fysiske formuesobjekter. Når det gjelder ”tjenester” har meningene vært mer delte om hvilke tjenester som kan uttaksbeskattes.

Etter mitt skjønn indikerer ordlyden at bestemmelsen gjelder for ”tjenester” generelt. I forarbeidene til lovendring i 1991 heter det⁸⁷:

”Departementet foreslår at skatteloven § 42(någjeldende § 5-2) endres slik at uttaksreglene vil omfatte alle typer verdier som tas ut fra en virksomhet. Uttak vil dermed bli et selvstendig kriterium for realisering av de fordeler som ligger i virksomhetens eiendeler, tjenesteytelser mv. Det er uten betydning i hvilken form verdiene ytes”.

Etter dette skal alle typer tjenester omfattes av bestemmelsen. I Storhaugen Investdommen⁸⁸ er det også lagt til grunn at bestemmelsen skulle gjelde uttak av tjenester generelt. Førstvoterende slo fast:

”På grunnlag av lovtæksten og lovforarbeidene finner jeg det lite tvilsomt at også tingstjenester omfattes av uttaksregelen....”

Det ble vidare gitt uttrykk for at dette var en tolkning i samsvar med hensynene bak lovendringen i 1991 og at den gir god sammenheng i reglene. Etter dette har også Høyesterett slått fast at bestemmelsen hjemler tingstjenester generelt. Det ble ikke lagt

⁸⁶ Jf. Ole Gjems-Onstad ”Norsk Bedriftsskatterett” 7. utg. s. 205

⁸⁷ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)

⁸⁸ Jf. Rt. 2003 s. 536

vekt på at Lignings-ABC 1994 ga uttrykk for et annet syn. Lignings-ABCens standpunktet ble imidlertid forlatt i utgaven for 1995.

Av Lignings-ABC 2010-11 fremgår nå følgende:

”Utdeling av utbytte fra aksjeselskap mv. medfører skatteplikt for selskapet etter uttaksreglene for formuesobjekt/tjeneste når vilkårene for dette foreligger, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kap. 24.4. Dette gjelder uansett om utbytte deles ut i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av aksjeselskapets eiendeler.”

Det sentrale er om selskapets inntekt har blitt redusert som en følge av utbytteutdelingen. Aksjonæren må på sin side ha mottatt en fordel fra aksjeselskapet uten å yte en gjenytelse for fordelene.

4.3 Spørsmål om hvordan skattepliktig fordel skal fastsettes

4.3.1 Uttaksbeskatning etter hovedregelen

Beskatningsgrunnlaget fremgår av § 5-2 første ledd siste punktum som følger:

”Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi,..” Jf. også § 5-3.

Ordlyden i bestemmelsen gir anvisning på at det som evt. skal uttaksbeskattes er differansen mellom mottatt betaling og omsetningsverdien. Etter dette er det klart at det ikke foreligger uttak når mottaker yter fullt vederlag.

Rettspraksis har i forhold til utbytte slått fast at det ikke kreves åpenbart misforhold mellom overdragelsespris og verdi. En klar og påviselig underpris er tilstrekkelig.⁸⁹ Jeg mener at hensynet til sammenhengen i skattesystemet tilsier at dette også må legges til grunn i forhold til uttak.

⁸⁹ Jf. Utv. 1984 s. 251 LRD som også er omtalt under punkt 3.7.2

Et aksjeselskap er et eget skattesubjekt som i utgangspunktet kan eie egne kapitalobjekter for eksempel. Dette gjelder selv om slike kapitalobjekter ikke naturlig inngår i selskapets drift. Men i tilfeller mellom selskap og aksjonær hvor slike forhold ikke er priset til markedsverdi kan det være grunnlag for skjønnsfastsettelse/uttaksbeskatning. Etter dette kan det foretas uttaksbeskatning av differansen mellom leieverdi og betalt leie om denne er lavere enn omsetningsverdien.⁹⁰

Selskapsrettslige regler tilsier for øvrig at transaksjoner mellom selskapet og aksjeeiere skal gjennomføres til markedsverdi, jf. al § 3-8. Betaler de mindre, utgjør differansen utbytte både selskapsrettslig og skatterettslig.

4.3.2 Unntak fra hovedregelen

Et viktig spørsmål har vært om uttaksreglene kan suppleres med regler og prinsipper som fremgår av sktl. § 13-1 (armlengdeprinsippet), slik at skattepliktig fordel i enkelte tilfeller kan settes høyere enn markedsverdien. Ligningsmyndighetene la dette til grunn i noen saker, uten at det kunne sies å foreligge en ensartet og fast praksis for dette.

Det må i denne sammenheng forutsettes at vilkårene for å anvende uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 er oppfylt, da § 13-1 ikke kan anses som en selvstendig og alternativ skattehemmel.

Det fremgår av sktl. § 13-1 at det kan foretas fastsettelse ved skjønn, dersom skattyterens formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Ved skjønnen skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde funnet sted, jf. sktl. § 13-1, 3. ledd. Foreligger det en markedsverdi legges denne til grunn for beregningen. I tilfeller hvor selskap eier verdifulle formuesobjekter som for eksempel boliger, fritidsboliger, båter mv. som disponeres av eiere til private formål kan det være at det ikke forligger noen reell markedsverdi. I dette legger jeg at markedsleie ikke dekker

⁹⁰ Jf. Utv. 2007 s. 1280 LRD

selskapets inntektsbortfall med investeringen. Spørsmålet blir hvordan inntekten/uttaksverdien skal fastsettes i tilfeller hvor vi ikke har markedsverdi å sammenligne med.

Etter sktl. § 13-1 er det tre vilkår som må være oppfylt. Det må foreligge et interessefellesskap, det må kunne påvises en reduksjon i inntekt og/eller formue, og det må være en årsakssammenheng mellom de to førstnevnte vilkår. Det foreligger utvilsomt interessefellesskap mellom selskap og aksjonær. Dette interessefellesskapet må videre ha forårsaket en inntekts- eller formuesreduksjon. Av forarbeidene fremgår det at dette foreligger

”når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold.”⁹¹

Det gis videre uttrykk for at måten dette har skjedd på er uten betydning. Det er en objektiv vurdering og sammenligning som skal foretas. Det kreves ikke at de involverte har omgåelsehensikt, men dette vil ofte være tilfelle. Det er videre ligningsmyndighetene som har bevisbyrden i slike saker.

LRD i Utv. 1994 s. 1160 er det første tilfellet hvor sktl. § 13-1 (tidligere § 54, 1. ledd) ble benyttet som supplerende hjemmel for å skattlegge ”forskjøvet inntekt mellom nærstående”. Dommen omhandler det forholdet at hovedaksjonær og styreformann i et eiendomsselskap ble utbyttebeskattet for bofordel og fordel ved overføring av bolighus til selskapet. Selv om dommen omhandler aksjonærs forhold, dvs. utbyttebeskatning, tilsier symmetrihensynet at den vil den være retningsgivende også i forhold til uttaksbeskatning på selskap.⁹² Det ble i dommen ansett som åpenbart at kjøpet av eiendommen ledet til en reduksjon av selskapets skattepliktige inntekt i forhold til om transaksjonene ikke hadde funnet sted. Retten anførte:

”Det er derfor intet som skulle tilsi at et slikt selskap med svært begrenset egenkapital ville ha gått til innkjøp av en boligeiendom for utleie, dersom det

⁹¹ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

⁹² Dette følger også av hensynet til sammenhengen i skattesystemet.

ikke hadde foreligget helt spesielle forhold, dette så meget mer som den fastsatte husleie på langt nær dekker rentebelastningen og driftsutgiftene.”

Etter dette anså lagmannsretten kravet til årsakssammenheng for å være oppfylt.

Dersom vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt skal det foretas ”gjennomskjæring” slik at forholdet blir behandlet etter realiteten i det.⁹³I slike tilfeller vil ikke alltid bruk av markedspris være tilstrekkelig for å ”reparere” inntektsbortfallet.

At reglene i sktl. § 5-2, jf. § 5-3 kan suppleres med sktl. § 13-1 i gitte tilfeller ble slått fast av Høyesterett i Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest), se nedenfor. Det sentrale spørsmål for Høyesterett var om skattelovens daværende § 54 første ledd kunne anvendes i kombinasjon med daværende § 42 første ledd tredje og første punktum. Etter dagens regler blir spørsmålet om sktl. § 13-1 kan brukes som et supplement til uttaksreglene i § 5-2, jf. § 5-3, slik at det kan fastsettes en høyere verdi enn markedsverdien. Det ble slått fast at det var anledning til dette. Med henvisning til Rt. 1940 s. 598 uttales:

”Problemstillingen blir om interessefellesskapet har resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”.

Begrepet selskapsfremmede disposisjoner ble innført ved denne dommen.

Utv. 2009 s. 830 LRD gjaldt et selskaps anskaffelse av båt angivelig for utleie. Retten kom til at båten mest sannsynlig ble innkjøpt for og benyttet til private formål. Dette ble

⁹³ Det fremgår av forarbeidene til sktl. § 13-1 at forholdet da får andre rettsvirkninger enn det skattyter har søkt å oppnå, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75. Det må imidlertid presiseres at dette ikke innebærer at ordningen ikke blir akseptert etter privatrettslige regler, det er kun den skattemessige virkningen som blir annerledes enn skissert.

begrunnet med at ikke noe ved anskaffelsen og utleieopplegget virket forretningsmessig. Retten anførte:

”Det eneste rimelige i slike saker er å fastsette beløpet som om interessefellesskapet ikke hadde eksistert”, jf. sktl. § 13-1.

I Utv. 2007 s. 1083 LRD kom retten til at det ikke forelå grunnlag for å ilegge økt inntekt for selskapet etter sktl. § 13-1. Retten uttalte:

”Investeringene i de tre eneboligene antas samlet sett i dette spesielle tilfellet, å ha vært forretningsmessig rimelig eller naturlig ut fra selskapets ønske om å tilby tidsmessige boliger til bruk for de viktigste personene i virksomheten, for best mulig å sikre videre virksomhet med nøkkelpersonene fastboende på øya.”

Etter dette var det manglende årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonene og interessefellesskapet.

Et viktig spørsmål blir derfor om eiendelen er anskaffet i virksomhetens eller eierens interesse. Om det førstnevnte er tilfelle vil forholdet mangle årsakssammenheng slik at bestemmelsen ikke gir grunnlag for skattlegging.

Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest) omhandler den skattemessige vurderingen av det forhold at et aksjeselskap kjøper en verdifull boligeiendom og stiller den gratis til disposisjon for eneaksjonæren og hans familie. Etter ligningsmyndighetenes vurdering hadde ervervet ikke skjedd ut fra vanlige bedriftsøkonomiske kalkyler. Det var enighet om at 75 % av eiendommen ble benyttet til private formål og 25 % til virksomhetens formål. Saken gjaldt ligningen av selskapet.

Det ble anført at den oppofrelse som selskapet har hatt ved kjøpet og disponeringen av eiendommen langt oversteg eiendommens markedsleie. Dersom det i slike tilfeller inngås leieavtaler til markedspris vil aksjonærens privatutgifter bli veltet over på selskapet ifølge Høyesterett.

Etter dette tilsier armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 at om uttaket har medført en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap, så er det i visse tilfeller grunnlag for å fastsette en verdi som ligger over det som skattyter kunne oppnådd i et åpent marked.

I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene fastsette skattepliktig uttak/utbytte for henholdsvis selskap og aksjonær etter en beregning av årlige driftsomkostninger vedrørende eiendelen med tillegg av en stipulert avkastning på bunden kapital og med fradrag for evt. betalt leie. Høyesterett har gitt ligningsmyndighetene medhold i at dette er en akseptert tilnæringsmåte når slike disposisjoner fra selskapets side er foretatt av hensyn til aksjonærens interesse.

I Utv. 1994 s. 1160 LRD ble det slått fast at det er de skattemessige virkninger det aktuelle år som er avgjørende i forhold til § 13-1.⁹⁴ Det ble videre slått fast at det var tilstrekkelig at skattegrunnlaget hos en av partene var forringet det aktuelle år, i forhold til hva det ville vært om transaksjonen ikke var foretatt. Dette samsvarer med at lovens ordlyd er ”skattyters” ikke skattyternes. Med henvisning til lovens ordlyd og ordlyden i forarbeider⁹⁵ som konsekvent bruker skattyter samt Lignings-ABC 1990 s. 772 ble det følgelig ansett som avgjørende om det enkelte skattegrunnlag ble redusert. Det samlede grunnlag for begge parter skulle etter § 13-1 ikke ses under ett.⁹⁶

4.4 Rekkevidden av Storhaugen Invest-dommen

Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest) har blitt utsatt for kritikk fra mange hold. Det har videre i teorien vært stor uenighet om rekkevidden av Storhaugen Invest-dommen. Jeg vil nå kommentere enkelte av disse uttalelsene.

I dommen kom Høyesterett med følgende uttalelse:

⁹⁴ Jf. Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest)

⁹⁵ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 56 og 66 og Inst. O. nr. 59 (1980-1981)

⁹⁶ Det fremgår for øvrig av URD i Utv. 1999 s. 650 at skattekontoret ikke er bundet av en tidligere ansettelse av verdi av leiefordel.

”ved å inngå en leieavtale til markedspris med det selskapet han har interessefelleskap med, vil aksjonæren i slike tilfelle kunne velte privatutgifter over på selskapet.”

Einar Harboe uttaler i en artikkel i bladet Skatterett nr. 2/2003 at Høyesteretts betraktning her er overraskende. For leietaker er det leien som er privatutgift. Leietaker skal ikke ha de fordeler og ulemper som en eierstatus medfører. Aksjonæren kunne leid en tilsvarende bolig til markedsleie fra en uavhengig utleier.

Frederik Zimmer stiller seg også tvilende til uttalelsen.⁹⁷ Om selskapet hadde så store utgifter at det ikke fikk dekket disse i markedsleien, så kan ikke dette være leietakerens sak anfører han. Han gir videre uttrykk for at dette kan være annerledes i spesielle situasjoner hvor selskapet for eksempel pusser opp boligen etter aksjonærens ønske, men uten at dette gir seg merkbart utslag i markedsleien.

Den mest nærliggende forklaringen ifølge Harboe synes å være at Høyesterett baserer seg på en annen faktisk situasjon:

”Hadde aksjonæren kjøpt eiendommen selv, ville han måtte betale alle de kostnader som rent faktisk ble belastet selskapet og som langt oversteg en markedsleie.”

Men Harboe stiller spørsmålet:

”Når ligningsmyndighetene aksepterer at SI eide eiendommen, kan det da i det hele tatt ha noen betydning at selskapet ville hatt andre inntekter og utgifter dersom selskapet ikke hadde kjøpt eiendommen, men i stedet gjort noe annet?”

Det er ikke vanskelig å følge disse resonnementene. Det var ikke spørsmål om å foreta en gjennomskjæring av selskapets erverv av eiendommen. Det rettslige utgangspunkt er da at de skattemessige virkninger av en disposisjon eller transaksjon skal bero på det

⁹⁷ Jf. Artikkel i Skatterett nr. 4/2004

innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Dette innebærer at den materielle ordning partene, innenfor avtalefrihetens rammer, har etablert seg imellom, også styrer de skattevirkninger ordningen skal få.⁹⁸I skatteretten for øvrig blir det ofte anført at en disposisjon skal bedømmes ut fra realiteten i disposisjonen og ikke etter hvordan en kunne ha handlet.

Men slik jeg ser det har ligningsmyndighetene i denne saken bygget på den opprinnelige privatrettslige disposisjonen, og kun justert for inntektsbortfallet ved beskatningen. Med dette som utgangspunkt har ikke Høyesterett lagt til grunn en annen faktisk situasjon, slik som Harboes innvendinger bygger på.

I dommen ble det videre anført at når selskapet ikke får dekket sine løpende låne- og driftsomkostninger og i tillegg ikke oppnår en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet, så vil det foreligge en inntektsreduksjon. Selskapet hadde blitt påført et inntektstap. Det kunne i denne sammenheng ikke være riktig å ta hensyn til en eventuell verdistigning på eiendommen. Det var heller ikke relevant at selskapet måtte ha utbetalt høyere lønn til aksjonæren for det tilfelle at bofordelen ikke hadde eksistert.

Grunnen til at en eventuell verdistigning på eiendommen ikke kunne tas i betraktning er nok det syn som tidligere er forfektet i rettspraksis om at det er de skattemessige virkninger av transaksjonen det aktuelle år som er avgjørende.⁹⁹Når det ble ansett som ikke relevant at selskapet måtte ha utbetalt høyere lønn om ikke bofordelen hadde eksistert, så er dette helt i tråd med det syn at en disposisjon skal bedømmes ut fra realiteten og ikke ut fra en alternativ hypotetisk handling.

Harboe uttaler i sin artikkel at det gir begrenset mening å vurdere en investering i et ettårs perspektiv. Når Høyesterett mener å kunne påvise en inntektsreduksjon i § 13-1 forstand ut fra slike premisser, så blir kontakten med det virkelige liv nokså svak anfører han.

⁹⁸ Jf. Rt. 2010 s. 81 med henvisning til Rt. 2009 s. 813

⁹⁹ Jf. Utv. 1994 s. 1160 LRD

Retten presiserer på den annen side at om ervervet og utleien av eiendommen, på grunn av muligheten for salgsgevinst, måtte anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av aksjonærens egne interesser, så forelå det ikke grunnlag for å fastsette aksjonærens inntekt ved skjønn etter sktl. § 13-1. I sin begrunnelse skriver Høyesterett:

”Selskapet har med styrke anført at det ervervet eiendommen fordi den ville ha et gevinstpotensial ved senere salg. Et slikt synspunkt kan etter mitt syn være relevant når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Dersom ervervet og utleien av eiendommen – på grunn av muligheten for salgsgevinst – må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd.” (Nå § 13-1).

Ved spørsmålet om det forelå årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen legges det altså føringer for at disposisjonen skal bedømmes i et lengre perspektiv. Det ble imidlertid fremhevet at det ikke forelå noen dokumentasjon for at slike vurderinger ble foretatt da selskapet kjøpte eiendommen. Selskapet hadde videre ikke til formål å erverve eiendommer med sikte på salg. Selskapet måtte dessuten ta opp et lån på over 2 millioner. Dette var momenter for at kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til aksjonæren, måtte anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i aksjonærens interesser. Jeg siterer fra Høyesteretts begrunnelse:

”Jeg er enig med staten i at kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser.”

Det ble altså slått fast som utvilsomt at det var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjonen. Selskapet hadde ikke kommet til å erverve eiendommen med sikte på utleie med mindre det hadde vært i aksjonærens interesse å ha en slik boligeiendom til disposisjon. Selskapets behov for lokaler ble ansett som meget beskjedent. Eiendommen fungerte som hjemmekontor for aksjonæren og i noen

grad hans ektefelle. Det kunne derfor ikke være tvilsomt at det ikke var selskapets behov som hadde begrunnet ervervet av eiendommen.

Finn Eide har i en artikkel i Revisjon og Regnskap (2003)¹⁰⁰bl.a. uttalt at om en tar dommen bokstavelig kan det fremstå som om Høyesterett ville ha kommet til et annet resultat dersom selskapet hadde hatt vedtektsfestet formål å investere i fast eiendom. Han tror likevel ikke at dommen skal tas bokstavelig på dette punkt. Han påpeker likevel viktigheten av å tilpasse vedtektene slik at selskapet disposisjoner passer inn i disse.

Resonnementet i denne saken var at disposisjonen fremstod hovedsakelig begrunnet ut fra eierens behov. Dette medførte at eieren påførte selskapet utgifter som i utgangspunktet var privatkostnader. Slik jeg leser begrunnelsene ville retten i denne saken ha kommet til samme resultat selv om selskapet hadde hatt vedtektsfestet formål om å drive med kjøp og salg/utleie av eiendommer. Dette begrunner jeg med at det var en særlig kostbar eiendom som vanskelig kunne anses forretningsmessig begrunnet.

Harboe var i sin artikkel spesielt kritisk til at Høyesterett etter hans syn brukte sktl. § 13-1 som selvstendig skattehjemmel for å sette en disposisjon til side. Han uttaler følgende:

”Den (§13-1) gir ikke selvstendig hjemmel for noe som helst i materiell henseende. Når det er et vilkår for anvendelsen av § 13-1 at det skal foreligge en inntektsreduksjon, er forutsetningen at skattelovens øvrige bestemmelser kommer til anvendelse, dvs. at en korrekt anvendelse av disse bestemmelser tilsier en høyere inntekt enn hva skattyteren selv har oppgitt til beskatning.”

Videre uttaler han: *”Det sistnevnte utsagnet fra Høyesteretts side kan vanskelig forstås på annen måte enn at § 13-1 gir anvisning på andre materielle løsninger enn det som følger av skattelovens øvrige bestemmelser. For meg er dette et bastant brudd på den forståelse av § 13-1 som jeg har forfektet rett ovenfor.”*

¹⁰⁰ Jf. Revisjon og Regnskap nr. 6/2003 s. 38

Zimmer er imidlertid av den oppfatning at bestemmelsen brukes til å tilrettelegge et annet faktum (her: at boligen ikke var kjøpt, men pengene investert på annet vis), og så anvende de ordinære regler på dette faktum.

Som det fremgår av min gjennomgang mener jeg at sktl. § 5-2 ble benyttet på den opprinnelige privatrettslige disposisjonen i denne saken. Uttaksreglene ble imidlertid supplert med regler og prinsipper som fremgår av § 13-1.

Eide mener at Høyesterett ved denne dommen har gitt ligningsmyndighetene et – for skattyterne – livsfarlig våpen.

Slik jeg ser det er Storhaugen Invest-dommen et viktig og riktig bidrag til rettsutviklingen. Dette begrunner jeg med at om det skulle være mulig ”å velte privatutgifter over på selskapet” ved å legge markedspris til grunn for skattleggingen, så ville dette i realiteten gi store muligheter for omgåelse av utbyttebeskatningsreglene.¹⁰¹ Reelle hensyn kan derfor anføres som begrunnelse for resultatet i denne dommen. Uten denne muligheten for beskatning ville det i slike tilfeller være lønnsomt å la selskapet stå for kjøp av kostbare eiendeler til privat bruk i stedet for at aksjonær kjøper disse eiendelene selv av beskattede midler. Jeg mener også at formålet med bestemmelsene taler for en slik anvendelse. Formålet med § 13-1 er ”å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting.”¹⁰² Et uttalt formål med uttaksreglene er hensynet til konsekvent og nøytral beskatning av næringsvirksomhet.¹⁰³ Sammen kan reglene ses som et ”verktøy” for å motvirke skattemotiverte overføringer mellom AS og eiere, slik at disse vil bli gjenstand for korrekt beskatning ut fra reelle underliggende verdier.

¹⁰¹ Dette ble også slått fast i Utv. 2010 s. 1303 LRD. I denne dommen fikk døtre av aksjonær disponere hester uten å ha utgifter til hestehold. Dersom omsetningsverdien på hestene ble lagt til grunn ville selskapets oppofrelse langt overstige denne verdien. Følgelig ville privatutgifter bli vellet over på selskapet.

¹⁰² Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998). Et annet uttalt formål er å sikre de offentliges interesser og verne om rett skattefundament.

¹⁰³ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) kap. 24.3

5 Avsluttende bemerkninger

Jeg har i min avhandling pekt på utfordringer i forbindelse med å fastslå riktig klassifisering av overføringer mellom AS og eiere i fåmannsaksjeselskap.

Finansdepartementet foreslår nå at små aksjeselskap skal unntas fra revisjonsplikt.

Høyst sannsynlig vil dette bli gjennomført. Slik jeg ser det er det nærliggende å tro at ”kvaliteten” på regnskapene i fåmannsaksjeselskap kan bli dårligere som en følge av dette. En økning i kamuflerte overføringer mellom fåmannsaksjeselskap og aksjonærer kan bli et sannsynlig scenario.

6 Litteraturliste

Lovgivning

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

Forskrift til skatteloven (FSFIN) av 19. nov. 1999 nr. 1158

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44

Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar nr. 19

Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24

Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911) av 18. august 1911 nr. 8

Rettspraksis

Avgjørelser fra Høyesterett

Rt. 1922 s. 523

Rt. 1940 s. 598

Rt. 1958 s. 583 (Utv. 1958 s. 616 - Hagerup)

Rt. 1974 s. 976 (Utv. 1974 s. 492 - Vesaas)

Rt. 1976 s. 302 (Utv. 1976 s. 195)

Rt. 1978 s. 1184

Rt. 1979 s. 481 (Utv. 1979 s. 338 - Havrevold)

Rt. 1994 s. 326 (Utv. 1994 s. 413)

Rt. 1994 s. 581

Rt. 1998 s. 383 (Utv. 1998 s. 630 - Vrybloed)

Rt. 1998 s. 1565

Rt. 2000 s. 758

Rt. 2000 s. 1739 (Pre Finans)

Rt. 2001 s. 851 (Preferansekapital)

Rt. 2002 s. 56 (Utv. 2002 s. 365 - Lefdahl)

Rt. 2002 s. 1155

Rt. 2003 s. 504

Rt. 2003 s. 536 (Utv. 2003 s. 819 - Storhaugen Invest)

Rt. 2008 s. 1586

Rt. 2009 s. 813

Rt. 2010 s. 81

Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing)

HR-2011-00512-A av 10.03.2011 (sak nr. 2010/1478)

Avgjørelser fra underinstansene

Utv. 1984 s. 251 LRD

Utv. 1991 s. 69 LRD

Utv. 1994 s. 1160 LRD

Utv. 1999 s. 23 LRD

Utv. 1999 s. 650 URD

Utv. 2002 s. 1066 TRD

Utv. 2002 s. 1213 LRD

LG-2003-9711

Utv. 2004 s. 173 LRD

Utv. 2004 s. 275 LRD

Utv. 2005 s. 277 LRD (Vistnes)

Utv. 2006 s. 1146 LRD

Utv. 2007 s. 573 LRD

Utv. 2007 s. 1083 LRD

Utv. 2007 s. 1280 LRD

Utv. 2007 s. 1727 LRD

Utv. 2008 s. 44 LRD

Utv. 2008 s. 52 LRD

Utv. 2008 s. 447 LRD

Utv. 2008 s. 509 TRD

Utv. 2008 s. 1203 LRD

Utv. 2009 s. 830 LRD

Utv. 2009 s. 1345 LRD (Hjeltnes)

Utv. 2009 s. 1362 LRD

Utv. 2010 s. 1114 LRD

Utv. 2010 s. 1303 LRD

EFTA-domstolen

Sak E-1/04 ”Focus Bank”

Sak C-319/02 ”Manninen”

Forarbeider

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979)

Ot.prp. nr. 26 (1980-1981)

Inst. O nr. 59 (1980-1981)

Ot.prp. nr. 72 (1983-1984)

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005-lovendringer

Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.

Bøker og tidsskrifter

Frederik Zimmer, ”Lærebok i skatterett”, 5. utg. 2005

Frederik Zimmer (Red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen (BA-HR), ”Bedrift, selskap og skatt”, 5. utg. 2010

Ole Gjems-Onstad, ”Norsk Bedriftsskatterett”, 7. utg. 2008

Revisjon og Regnskap nr. 3/1982

Revisjon og Regnskap nr. 6/1999

Revisjon og Regnskap nr. 6/2003

Revisjon og Regnskap nr. 6/2010

Skatterett nr. 2/2003

Skatterett nr. 4/2004

Skatterett nr. 4/2005

Lignings-ABC 2009/10

Lignings-ABC 2010/11

Annet

Professor Frederik Zimmer, ”Hva er anvendelsesområdet for ligningsloven § 8-1?”
(Utv. 2010 s. 1073)

Skattedirektoratets melding av 13. mars 2006, Skd 2006-04, Skattereformen 2004-2006 (Utv. 2006 s.1811)

Skattedirektoratets uttalelse av 24. mars 2009, Om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS etter skattereformen 2004-2006 (Utv. 2009 s. 1284)

Skattedirektoratets domskommentar av 20.09.2010 til Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing)

Skattedirektoratets publikasjon på Skattenett 12. august 2009 (Utv. 2009 s. 1114)

Note (890) i forarbeidene til sktl. § 10-11

Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2010 (ssv.)