

Vilkår for uttaksbeskatning og verdsettelse ved uttak etter skatteloven § 5-2

Universitetet i Oslo



Det juridiske fakultet

Kandidatnummer:552

Leveringsfrist:26.04.2011

(* regelverk for masteroppgave på:

www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html)

Til sammen 16154 ord

26.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Utgangspunkt	1
1.2	Historisk oversikt	5
1.3	Uttaksbeskatningens begrunnelse	8
1.4	Rettskildebilde	9
1.5	Forholdet til hovedregelen i sktl. § 5-1	13
1.6	Avgrensning mot tilstøtende emner og fremstillingen videre	14
<u>2</u>	<u>DISPOSISJONER SOM GIR GRUNNLAG FOR UTTAKSBESKATNING</u>	<u>16</u>
2.1	Innledning	16
2.2	Uttaket må representere en fordel i form av formuesobjekter eller tjenester	16
2.2.1	Formuesobjekter	17
2.2.2	Tjenester	18
2.3	Uttaket må stamme fra inntektsskapende aktivitet	20
2.4	Uttaket må komme skattyter til gode eller overføres til et annet subjekt	22
2.4.1	Uttak til egen bruk	23
2.4.2	Gaveoverføring	28
2.5	Uttaksreglens forhold til tapsfradrag	29
2.6	Tilleggsvilkår for enkeltpersonforetak og sameie	32
2.7	Særlig om aksjeselskap	34
2.7.1	Hovedregler	34
2.7.2	Skattesubjektene	37
<u>3</u>	<u>SKATTEFRIE DISPOSISJONER</u>	<u>41</u>

<u>4</u>	<u>VERDSETTELSE AV UTTAKET</u>	<u>42</u>
4.1	Generelt	42
4.2	Rettspraksis om verdsettelse ved uttak	44
4.2.1	Rt. 2003 s. 536, Storhaugen	44
4.2.2	Rt. 2002 s. 56, Lefdal	47
<u>5</u>	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u>	<u>49</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>52</u>

1 Innledning

1.1 Utgangspunkt

Denne oppgaven vil behandle hvilke disposisjoner som utløser skatteplikt etter sktl. § 5-2 og hvordan den skattepliktige fordelingen skal beregnes. Sktl. § 5-2 er skattelovens sentrale bestemmelse om uttak. Etter sktl. § 5-2 kan skatteutløsende uttak skje enten i form av at en formuesgjenstand fra inntektsskapende aktivitet tas i bruk privat eller ved at formuesgjenstanden gis bort.

Skattesubjektet for uttaksbeskatning er virksomheten eller den inntektsgivende aktiviteten som deler ut formuesgjenstanden. Mottageren av et formuesobjekt blir ikke uttaksbeskattet. Når for eksempel et aksjeselskap foretar en utdeling i form av formuesobjekter, er det aksjeselskapet som er gjenstand for uttaksbeskatning. At aksjeselskapet skattlegges for uttaket, er imidlertid ikke til hinder for at utdelingen kan komme til beskatning på mottagerens hånd. Er utdelingen av formuesobjektet for eksempel å anse som et utbytte, vil dette bli beskattet som et utbytte på mottagerens hånd.

Objektet som er gjenstand for uttaksbeskatning skal i henhold til sktl. § 5-2(1), første punktum være enten formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Alle typer gjenstander omfattes av reglene, så vel varer som driftsmidler, enten de er fysiske, finansielle eller immaterielle. Det antas også at goodwill omfattes av bestemmelsen.¹

Regelen om beskatning ved uttak bør ses i sammenheng med enkelte andre bestemmelser i skatteloven. Uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 må avgrenses mot tilfeller

¹ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt s.155

som faller inn under hovedregelen i sktl. § 5-1 og forholdet til bestemmelsen om interessefellesskap i sktl. § 13-1 må belyses.

Sktl. § 5-2 behandler vilkårene for beskatning ved uttak og hvordan fordelene ved uttaket skal verdsettes, mens sktl. § 13-1 åpner for at inntekten kan fastsettes ved skjønn. Verdsettelsen etter sktl. § 5-2(1) fjerde punktum og prinsippet om skjønnsfastsettelse av inntekt i sktl. § 13-1 har til dels overlappende anvendelsesområde, og siden verdsettelsesprinsippet er ulikt i de to bestemmelsene, er det viktig å avklare forholdet mellom bestemmelsene. I Rt. 2003 s. 536 Storhaugen er problemet behandlet, og dommen blir nærmere omtalt i oppgavens punkt 4.2.1.

Uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 står i skattelovens kapittel om alminnelig inntekt. Hovedregelen om skattepliktig inntekt ved arbeid, kapital, eller virksomhet står i sktl. § 5-1. Uttaksregelen i sktl. § 5-2 kan enten ses som en presisering eller som en utvidelse av sktl. § 5-1. Hvorvidt det er å anse som en presisering eller en utvidelse kan ha juridiske implikasjoner. Dette er nærmere omtalt i oppgavens punkt 1.4 og 2.4.3.

I likhet med sktl. § 5-1 er sktl. § 5-2 en innvinningsbestemmelse. Dette innebærer at sktl. § 5-2 angir vilkårene for at inntekten er ansett som aktualisert. Før inntekten er aktualisert, foreligger det bare en inntektsmulighet.²

Innvinningskriteriet etter sktl. § 5-2 er at skattyter tar formuesobjektet eller tjenesten ut av den inntektsskapende aktivitet til privat bruk eller ved overføring av objektet til et annet subjekt. Ved utdeling av naturalutbytte fra et aksjeselskap, vil uttakstidspunktet normalt være ved generalforsamlingens vedtak om utbetaling av naturalutbytte, jfr. aksjeloven § 8-3(1).³

Innvinningstidspunktet er ikke nødvendigvis tidspunktet inntekten kommer til beskatning. Innvinningen markerer det tidspunkt da bedømmelsen av om inntekten er skattepliktig skal foretas. Dette må ikke forveksles med tidfestingsreglene. Mens

² Zimmer, lærebok i skatterett s. 119-120

³ Almvik og Kristiansen, Bedriftsbeskatning i praksis, s. 75

innvinningsbestemmelsene står i skattelovens kapittel 5 om alminnelig inntekt, står tidfestingsreglene i kapittel 14. Tidfestingsreglene angir hvilket år inntekten kommer til beskatning, mens innvinningsreglene angir tidspunktet for bedømmelsen av skatteplikten.⁴ Hovedregelen om tidfesting ved uttak er at uttaket inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet jfr. sktl. § 14-3(3). Men fra dette utgangspunktet kan det være behov for presiseringer. Dersom formuesobjektet kan saldoavskrives, kan inntektsføringen ved uttaket skje over flere år og inntekten vil således bli tidfestet over flere år. For eksempel kan skattyter ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe e) til i) jfr. sktl. § 14-41(1), føre gevinsten eller tapet til gevinst- og tapskonto særskilt for hver næring, jfr. sktl. § 14-45(1). Grunnlaget for årets inntekts- eller kostnadsføring er saldo fra forrige år med tillegg for gevinster ved realisasjon og fradrag for tap ved realisasjon i saldogruppe e) til i), jfr. § 14-45(2). Ved salg av driftsmidler vil en eventuell fortjeneste bli ført opp på saldoen det inneværende år og minst 20 % av saldoen skal inntektsføres per år slik at tidfestingen vil skje over flere år. Innvinningstidspunktet vil imidlertid alltid være når formuesobjektet er aktualisert, det vil si når uttaket er gjennomført eller det foreligger en bindende beslutning om at uttak skal skje.

Forskjellen mellom innvinning og tidfesting kan illustreres med et eksempel. Et selskap som tar ut et skip av virksomheten og overdrar dette til en aksjonær, vil bli uttaksbeskattet for uttaket etter sktl. § 5-2(1) første punktum. Innvinningstidspunktet vil være når vedtaket om utdelingen finner sted, men fordelene ved uttaket vil bli tidfestet over flere år. Et skip tilhører saldogruppe e) jfr. sktl. § 14-41(1). Etter sktl. § 14-45(1) vil det si at gevinsten ved uttaket skal føres på gevinst- og tapskonto. Minst 20 % av den positive saldoen på gevinstkontoen skal bli inntektsført per år, jfr. sktl. § 14-45(4).

Uttaksbestemmelsen gjelder overfor enhver form for virksomhet, men for uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie gjelder den særregel at skatteplikten kun gjelder hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen, jfr. sktl. § 5-2(1), annet punktum. Skatteloven har også andre bestemmelser som fritar for beskatning ved enkelte disposisjoner. Forarbeidene gjør det klart at reglene om omdannelse fra privat næringsvirksomhet til aksjeselskap og reglene om kontinuitet ved fusjon og fisjon vil gå

⁴ Zimmer, Lærebok i skatterett s. 307-308

foran uttaksreglene.⁵ Videre er det også et unntak for uttak av aksjer fra aksjeselskap, siden fritaksregelen i sktl. § 2-38 (2) litra a) gjør dette skattefritt.

Sktl. § 5-2(1) tredje punktum inneholder et unntak for uttaksbeskatning i forbindelse med generasjonsskifte. Denne regelen vil ikke bli inngående behandlet i denne oppgaven, men for å forstå sammenhengen i lovsystematikken er dette likevel kort omtalt i oppgavens punkt 3.

Uttaket skal beskattes ut fra verdien som fordelen representerer dersom denne hadde blitt omsatt til omsetningsverdi, jfr. sktl. § 5-2(1), siste punktum. Sktl. § 5-2(1) henviser til skattelovens kapittel 9 som handler om hvordan gevinst og tap beregnes ved realisasjon. Dette betyr at i utgangspunktet vil de samme reglene gjelde for beregning av skattepliktig inntekt ved realisasjon og skattepliktig inntekt ved uttak. Avgjørende vil i utgangspunktet være hva varen, driftsmiddelet etc. må forventes å bli omsatt for på det åpne marked. Det som kommer til beskatning ved uttak er differansen mellom det objektet må forventes å kunne bli solgt for og skattemessig inngangsverdi. Inngangsverdien tilsvarer normalt gjenstandens kostpris. Dersom for eksempel en formuesgjenstand med omsetningsverdi på kr 100 000 blir tatt ut av virksomheten, og inngangsverdien til formuesgjenstanden er på kr 40 000, betyr det at uttaket utløser en uttaksbeskatning på 28 % av differansen mellom omsetningsverdien og inngangsverdien.

Dersom produktet er solgt til underpris, vil det gjelde andre regler enn ved ordinær realisasjon. Ved realisasjon vil regelen være at det er differansen mellom underprisen og inngangsverdien som skal beskattes. Ved uttak skal utgangsverdien settes til omsetningsverdien for formuesobjektet ved en transaksjon på markedsvilkår uansett om gjenstanden er solgt til underpris eller ikke. Hvis en formuesgjenstand som har en omsetningsverdi på kr 100 000 blir solgt for kr 60 000 og inngangsverdien er på kr 40 000, vil differansen mellom omsetningsverdien og inngangsverdien på kr 60 000 være gjenstand for uttaksbeskatning. At uttaket skjer i form av betaling til underpris er uten betydning.

⁵ Ot. prp. nr. 35, pkt. 24.1

Selv om utgangspunktet er at omsetningsverdien skal legges til grunn for beskatningen av uttaket, holder rettspraksis åpent for at både høyere og lavere verdier i visse tilfeller kan legges til grunn for uttaksbeskatningen. Hva som skal til for å fravike hovedregelen er behandlet i rettspraksis som blir omtalt nærmere i oppgavens punkt 4.2.

1.2 Historisk oversikt

Den første spesielle lovbestemmelsen om uttak av driftsmidler kom inn i skatteloven i 1976. Før innføringen av den sentrale uttaksbestemmelsen, hadde det vært flere bestemmelser om uttak i skatteloven. Det fantes uttaksregler for varer i sktl. 1911 § 46(1) annet punktum om produkter fra gårdsbruk til eget konsum. Sktl. 1911 § 50 annet ledd litra d) hadde en mer generell bestemmelse om uttak av varer til egen bruk fra regnskapspliktig virksomhet.

Etter sin ordlyd utelukket ikke den generelle virksomhetsregel i sktl. 1911 § 42(1) første punktum at bestemmelsen kan fungere som hjemmel for beskatning av uttak av driftsmidler til privat bruk, men det var et omtvistet spørsmål om sktl. 1911 § 42(1) første punktum i realiteten var hjemmel for uttaksbeskatning av driftsmidler til privat bruk. I Ot. prp. nr. 54 (1975-76) er det gitt uttrykk for at den generelle virksomhetsregel i sktl. 1911 § 42(1) første punktum, ga tilstrekkelig hjemmel for å beskatte den fordel en næringsdrivende oppnår ved overføring til privat bruk.⁶ Uttaksbeskatningen før innføringen av uttaksregelen i 1976 var imidlertid omstridt og ikke konsekvent gjennomført. Men ved gaveoverføring av driftsmidler var oppfatningen stort sett at dette kunne skje skattefritt.

Den sentrale uttaksbestemmelsen fra 1976 ble innført på bakgrunn av den usikkerhet som rådet på området og for at vilkårene for å beskatte uttak skulle bli klarere.⁷ Et hovedformål med innføringen av uttaksregelen i 1976 var hensynet til å forebygge at

⁶ Ot. prp. nr. 54 (1975-76), pkt. 1.1

⁷ Aarseth, Lov og rett 1977, s. 210-211

skatteplikt for latent skattepliktige reserver ble omgått ved å ta ut driftsmidler til privat bruk eller gi dem bort.⁸ Avskrivning på gjenstander tatt ut av virksomheten som er fradragsberettiget skulle bli tilbakeført og fortjenesteelementet måtte komme til beskatning. Dersom en vare i virksomheten er forventet å gi en fortjeneste på kr. 100, vil dette komme til beskatning ved ordinær realisasjon, men om uttak av denne vare ikke ble beskattet, ville det innebære at fortjenestebeløpet på kr. 100 ikke ville bli beskattet.

Den generelle uttaksbestemmelsen i sktl. 1911 § 42(1) tredje punktum, som ble innført i 1976, nevner alternativene uttak til egen bruk og gaveoverføring som grunnvilkår for uttaksbeskatning. Uttaksbestemmelsen taler om uttak av enkelt formuesgjenstand. Betydningen av denne formuleringen er at bestemmelsen bare gjaldt for uttak av enkelte formuesgjenstander og ikke uttak av selskapets samlede virksomhet.⁹ Videre er tjenester ikke omfattet av uttaksbestemmelsen fra 1976. Etter uttaksbestemmelsen fra 1976 var det et vilkår at kostprisen var kommet helt eller delvis til fradrag for å utløse uttaksbeskatning, og dette gjaldt uavhengig av selskapsform. Dermed var det også et krav for et aksjeselskap at kostprisen var kommet helt eller delvis til fradrag ved beskatning av uttak.

Til og med 1991 hadde uttak av varer og tjenester vært skattepliktig inntekt etter sktl. § 50(2) litra c), men denne bestemmelsen ble opphevet som overflødig i forbindelse med utvidelsen av uttaksbestemmelsen i lov av 20. juli 1991 nr. 54. Etter lov av 26. juni 1992 er varer og tjenester uttrykkelig nevnt i uttaksbestemmelsen, og det er således klart at uttaksbeskatning ved uttak av varer og tjenester har hjemmel i uttaksbestemmelsen. Hvorvidt dette også omfattet tingstjenester var lenge noe uklart. Tingstjenester vil si formuesgjenstander som stilles til disposisjon for skattyter vederlagsfritt eller til underpris. Spørsmålet fikk sin avklaring i Rt. 2003 s. 536 Storhaugen som konstaterte at tingstjenester var omfattet av tjenestebegrepet i sktl. § 5-2(1) første punktum.

⁸ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt 5. utg. s. 155

⁹ Kommentarutgave til skatteloven 2003/04, pkt. 1.2.1

Vilkåret om at kostprisen skal ha kommet til fradrag ble fjernet for aksjeselskap og likestilt selskap i forbindelse med skattereformen i 1992. Hva som er likestilt selskap fremgikk av den opphevede selskapsskatteloven § 1-1(1) punkt 1: Som likestilt selskap regnes selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av, når ansvaret for selskapet eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. For enkeltpersonforetak og sameie ble reglene før skattereformen videreført. Derfor er det fortsatt et vilkår at kostprisen er kommet helt eller delvis til fradrag for enkeltpersonforetak og sameie. Før en lovendring i 1995 hadde det også for deltagerlignede selskap vært et krav at kostprisen var kommet helt eller delvis til fradrag for at uttak skulle bli uttaksbeskattet. Men etter en lovendringen av 30. juni 1995 nr. 44 var det ikke lenger et vilkår at kostprisen skulle komme helt eller delvis til fradrag for deltagerlignede selskap.

Skattereformen medførte også at det ikke bare ville være uttak av enkelt formuesgjenstand som kunne beskattes som uttak, men også uttak av et selskaps samlede virksomhet.

I 1999 ble det innført en ny skattelov, men endringene i denne loven var hovedsakelig av redaksjonell karakter og skulle ikke innebære noen realitetsendring på det materielle plan i forhold til skatteloven av 1911.

En målsetning ved skattereformen av 1992 var at uttaksreglene skulle bli bedre samkjørte med aksjeutbyttebeskatningen, og forarbeidene uttaler at utbyttebeskatningsreglene ”forutsetter en mest mulig konsekvent uttaksbeskatning”.¹⁰ Videre poengterer forarbeidene at utdelingen av utbytte i form av naturalia må bli beskattet på selskapets hånd fordi gjennom godtgjørelsesreglene vil mottageren av utbyttet, aksjonæren, få godtgjort den skatten selskapet i prinsippet har betalt på overskuddet som ligger til grunn for utbytteutdelingen. Når godtgjørelsesmetoden gjaldt, ville utbyttet innebære en skattefri overføring til aksjonæren dersom utdelingen ikke ble beskattet på selskapets hånd.¹¹ Etter skattereformen i 2004-2006, gjelder

¹⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.3

¹¹ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.3

imidlertid ikke godtgjørelsesmetoden lenger. Dermed kan det stilles spørsmål om forarbeidenes begrunnelse for å kreve at kostprisen er kommet helt eller delvis til fradrag for aksjeselskap, men ikke for enkeltpersonforetak, fortsatt er tilstrekkelig begrunnet i forarbeidene.

1.3 Uttaksbeskatningens begrunnelse

Den overordnede begrunnelsen for at uttak beskattes på linje med annen realisasjon er at det representerer forbruk for skattyter og forbruk skal skje med skattlagte penger. Forarbeidene uttrykker at ”prinsipielt bør beskatning av virksomhetsutøveren være den samme uansett om det er kontanter eller andre verdier som tas ut”, og at hvis midler i virksomheten skulle vært brukt til å fremskaffe kontanter til ytelsen ved at et driftsmiddel ble solgt på ordinære forretningsmessige vilkår, ville kontantene ha skrevet seg fra beskattet inntekt.¹² Dersom uttak ikke var gjenstand for beskatning, ville det innebære at midler i virksomheten kunne tas ut av virksomheten uten å komme til beskatning. Dette ville gjort det attraktivt for et selskap å innrette seg slik at disposisjoner ble klassifisert som uttak. Dette ville ikke være gunstig fra et skattepolitisk ståsted.

Begrunnelsen for uttaksbeskatning er i realiteten todelt. I en virksomhet får skattyter fradrag for anskaffelses- og produksjonsomkostninger. Det ville være urimelig om skattyter fikk fradrag for midler som er tatt ut av virksomheten. Inntektsføringen innebærer derfor en tilbakeføring av avskrivninger på formuesgjenstanden som skattyteren ellers ville fått fradrag for. Dette er rimelig siden retten til fradrag alltid skal knyttes til virksomheten, men ved uttak representerer dette privatkostnader som ikke under noen omstendigheter gir rett til fradrag.

Den andre begrunnelsen for uttaksbeskatning er at ved normal omsetning gir salget fortjeneste, og tanken er at den fortjeneste som ville blitt skattyter til del ved omsetning, også skal beskattes ved uttak. På denne måten stilles skattyter likt med andre som må kjøpe varen. Uttaksbeskatningen for fortjeneste er ikke like opplagt som tilbakeføring

¹² Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.3

av fradragkostnader. Uttaksbeskatning for tilbakeføring av fradragkostnadene er alminnelig i mange land, men enkelte land nøyer seg med tilbakeføring av fradragkostnadene og unnlater å beskatte fortjenesteandel ved uttak.¹³

1.4 Rettskildebilde

Skattelovgivningen har flere bestemmelser om uttak, men sktl. § 5-2 er den sentrale bestemmelsen. Ordlyden i sktl. § 5-2 er utgangspunktet ved anvendelsen av bestemmelsen. På skatterettens område er forutsigbarhet et viktig hensyn når det gjelder hvilke skattebyrder skattyter blir pålagt, derfor er det grunn til å utvise tilbakeholdenhet med å tolke loven til skattyters ugunst i den grad lovteksten er uklar.¹⁴

Endringene i skatteloven i 1999 var hovedsakelig av redaksjonell karakter. Lovbestemmelsenes plassering i loven ble omstrukturert for å oppnå en mer ryddig systematikk, men dette skulle ikke innebære noen realitetsendring på det materielle plan. Når rettsstilstanden eller dommer etc. fra før den redaksjonelle omstruktureringen blir behandlet i oppgaven, vil bestemmelsene i skatteloven fra 1999 gjennomgående bli omtalt. Nåværende sktl. § 5-2(1) første punktum tilsvarende sktl. 1911 § 42(1) tredje punktum, sktl. § 5-2(1) annet punktum tilsvarende sktl. 1911 § 42 fjerde punktum, sktl. § 5-2(1) tredje punktum tilsvarende sktl. 1911 § 42(1) sjette punktum og sktl. § 5-2(1) fjerde punktum tilsvarende sktl. 1911 § 42(1) femte punktum. Sktl. § 5-1(1) tilsvarende sktl. 1911 § 42(1) første punktum og sktl. § 13-1 tilsvarende sktl. 1911 § 54(1).

Forarbeidene kan belyse begrunnelsene for bestemmelsen og gi anvisning om lovens formål. I et rettskildeperspektiv har forarbeidene stor vekt. Men det er av betydning for de enkelte forarbeidenes vekt om uttalelsene kommer fra Stortinget, stortingskomiteens innstilling, departementets proposisjon eller sakkyndiges innstilling.

Demokratihensyn peker i retning av å tillegge uttalelser fra Stortinget og stortingskomiteens innstilling større vekt enn uttalelser fra proporsjoner og sakkyndiges innstillinger. Men det er de sakkyndige og departementet som foretar grunnarbeidet. Og det er ofte her reglene i hovedtrekk får sin utforming. De sakkyndiges innstilling og proposisjonene er der det gjerne er sagt mest om hvorfor reglene er blitt som de er blitt

¹³ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 262

¹⁴ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 48

og hvordan de er å forstå. At sakkyndiges uttalelser og proposisjonene bør tillegges ganske stor vekt gjelder særlig der det dreier seg om teknisk kompliserte regler. I spørsmål som angår hvordan bredere samfunnsinteresser skal prioriteres, må det legges størst vekt på Stortingets oppfatning.¹⁵ Skatterett må sies å være et fag som er av relativt teknisk karakter. Dette kan derfor tilsi at eksperter og sakkyndiges uttalelser bør tillegges forholdsvis stor vekt på skatterettens område. Der Stortinget har en helt klar oppfatning om lovens forståelse, må dette likevel gå foran uttalelser fra proposisjoner og sakkyndiges utvalg.

Lovens formål fremgår gjerne av lovteksten og uttalelser i forarbeidene, slik sett er ikke lovens formål en selvstendig rettskilde.¹⁶ Lovens formål kan også utledes av reelle hensyn. Lovens formål kan være åpenbare, men det kan også kreve en nærmere tolkning for å komme frem til lovens formål. Lovens formål som rettskilde kan variere i vekt etter hva som er grunnlaget og hvilke øvrige rettskilder det er knyttet til. På skatterettens område er hensynet til sammenheng i lovverket viktig. Skatteregler kan være et resultat av politiske kompromisser og de kan være utformet under tidsnød. For å motvirke at lovverket faller fra hverandre i enkeltheter, kan det være grunn til å velge de tolkningsalternativer som er best i samsvar med grunnleggende prinsipper.¹⁷ Forarbeidene gir uttrykk for at uttaksbeskatningens formål er ”å sikre en konsekvent og nøytral beskatning av næringsvirksomhet”.¹⁸ Enhver fordel vunnet ved den inntektsgivende aktiviteten bør komme til beskatning, derfor bør også den fordel som ligger i at gjenstander kan tas ut av virksomheten komme til beskatning.

Av rettspraksis om uttaksbeskatning foreligger det to Høyesterettsdommer av stor interesse. Rt. 2003 s. 536, Storhaugen omhandler hva som omfattes av uttak og prinsipper i forbindelse med verdsettelse av uttaket og relasjonen til sktl. § 13-1. Rt. 2002 s. 56, Lefdal behandler også spørsmål knyttet til verdsettelsen i forbindelse med uttak. Videre foreligger det en Høyesterettsdom Rt. 1992 s. 1379, Dynapac som

¹⁵ Eckhoff, Rettskildelære, s. 74-75

¹⁶ Eckhoff, Rettskildelære, s. 101

¹⁷ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 49

¹⁸ Ot. prp. nr 35 (1990-91) pkt. 24.3

ikke handler om uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2, men som belyser omstendigheter i forbindelse med omdisponeringer innad i selskapet som blir skattlagt etter hovedregelen i sktl. § 5-1.

Høyesterettspraksis er en tungtveiende rettskilde. Den vanlige oppfatningen er at Høyesterettspraksis er noe nær bindende for alle andre enn Høyesterett selv. Underordnet rettspraksis i strid med en høyesterettsdom kan nok forekomme, men først og fremst fordi høyesterettsdommen er oversett eller saken er forstått annerledes. En åpen fravikelse av en høyesterettsdom som blir ansett som et prejudikat av en underrettsdom, forekommer praktisk talt ikke. Høyesterett selv har også en sterk tendens til å holde fast ved tidligere høyesterettspraksis. Høyesterett har imidlertid mulighet til å fravike sin egen rettspraksis.¹⁹

Underrettspraksis om uttak er relevant, men har langt mindre vekt. En underrettsdom kan få større innflytelse om den blir påberopt i rettslitteraturen.²⁰ Når det gjelder tingrettsdommer og lagmannsrettsdommer, er det større grunn til å vurdere innholdet kritisk. En dom som synes å være dårlig begrunnet er det liten grunn til å legge vekt på, men er argumentene i dommen gode og resultatet fremstår som rimelig, kan det være større grunn til å benytte dommens standpunkt i fremtidige saker. Underrettspraksis i seg selv har imidlertid mindre vekt foruten den overbevisningskraft dommen har med hensyn til argumentasjon og rimelighet.

Lignings-ABC 2009/10 har et kapittel om uttak. Lignings-ABC må kunne sies å være en relevant rettskilde i skatteretten, og den kan tillegges en viss vekt. Det er et faktum at lignings-ABC i praksis blir benyttet i høy grad av ligningsmyndighetene. Lignings-ABC er skrevet av høyt kvalifiserte jurister, og en kan regne med at alle relevante rettskilder er tatt i betraktning og overveid. Samtidig gir ikke lignings-ABC uttrykk for den tvil som råder om tolkningen av tvilsomme spørsmål. Mer betenkelig kan det være at Lignings-ABC kan sette opp mer eller mindre faste løsninger på spørsmål som etter

¹⁹ Eckhoff, Rettskildelære, 5. utg. s. 160-161

²⁰ Eckhoff, Rettskildelære, s. 162

loven skal fastsettes ved skjønn.²¹ Det som står i lignings-ABC blir antagelig ofte lagt til grunn uten at det er undersøkt nøye hvilken lovforankring det juridiske standpunkt har. Selv om lignings-ABC i seg selv kanskje ikke bør tillegges veldig stor rettslig vekt, så kan dens standpunkter likevel få stor gjennomslagskraft, når standpunktene er blitt lagt til grunn i ligningspraksis.

Det er ikke tvil om at langvarig og fast ligningspraksis skal tillegges vesentlig vekt. I Rt. 2001 s. 1444 Skøyen Næringspark hadde en långiver konvertert en fordring på kr. 550 millioner på et selskap til aksjekapital. Etter konverteringen ble aksjene antatt å være verdt kr. 44 millioner. Det var spørsmål om denne gjeldskonverteringen til aksjekapital var å anse som gjeldsettergivelse med den følge at retten til fradragsberettiget underskuddsfremføring gikk tapt, eller om retten til underskuddsfremføring skulle være i behold. Det var på det rene at Finansdepartementet hadde avgitt fire uttalelser om at denne type disposisjon ikke innebar ettergivelse. Det ble ikke dokumentert konkret ligningspraksis som la samme fortolkning til grunn, men Høyesterett la til grunn at det var sannsynlig at et ikke ubetydelig antall bedrifter hadde fått underskuddsfremføring i saker der det er foretatt gjeldskonvertering slik det var tale om i denne dommen. Selv om det var sannsynlig at ligningsmyndighetene ikke hadde vurdert spørsmålet konkret, uttalte Høyesterett at ligningspraksisen måtte tillegges betydning ”når den må anses for å ha sitt utgangspunkt i en klar standpunkttagen fra Finansdepartementets side”.

På bakgrunn av dette kan standpunktene som har vært nedfelt i lignings-ABC over lengre tid, slik at ligningspraksis har rettet seg etter dette, få større rettslig vekt enn det uttalelser i lignings-ABC har på selvstendig grunnlag. Dette kan ha sine betenkelige sider, da det oppjusterer en rettskilde til en posisjon den kanskje ikke fortjener. Dersom ligningspraksisen går i skattyters favør, er det imidlertid grunn til å være mer tilbakeholden med å endre standpunkt. Av hensyn til skattyternes forutberegnelighet kan det være urimelig om en endret oppfatning blir lagt til grunn. I Rt. 2001 s. 1444 Skøyen Næringspark ble det uttalt at det må være klart at ”ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyteren”.

²¹ Eckhoff, Rettskildelære, s. 231

I rettslitteraturen er uttak etter sktl. § 5-2 behandlet i Gjems- Onstads Norsk bedriftsskatterett og Zimmers Bedrift, selskap og skatt og i Lærebok i skatterett. I lov og rett 1977 er det inntatt en artikkel av Aarseth, ”Skattlegging ved uttak av formuesgjenstander fra næring eller virksomhet.” Artikkelen behandler uttaksbestemmelsen som ble innført i 1976. I Skatterett 1993 behandler Dragvold uttaksbestemmelsen i forbindelse med lovendringen fra og med 1993. Dragvold følger opp denne artikkel i Skatterett 1996 der han problematiserer bestemmelsens innhold.

Rettslitteratur har liten vekt som rettskildefaktor, men rettslitteraturen har likevel betydelig innflytelse i rettslivet.²² Rettslitteratur kan benyttes for å understøtte juridiske argumenter, men dette bør være i kraft av argumentene.

1.5 Forholdet til hovedregelen i sktl. § 5-1

Forholdet mellom hovedregelen om skattepliktig inntekt i sktl. § 5-1 og uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 kan by på enkelte avgrensingsproblemer. Som allerede nevnt har det vært omtvistet om den generelle virksomhetsregelen i sktl. § 5-1(1) hjemlet beskatning ved uttak av driftsmidler til egen bruk.²³ I Ot. prp. nr. 35 (1990-91) er det uttalt at ”uttrykket ”enhver fordel, som er vunnet ved... virksomhet”, jf. sktl. § 5-1(1), er så vidtrekkende at loven etter sin ordlyd kunne omfatte en næringsdrivendes fordel ved overføring til privat bruk. Slik er imidlertid ikke loven vært brukt i praksis”.²⁴

Ved omdisponeringer av midler innad i virksomheten er det ikke tale om uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 siden formuesgjenstander ikke blir overført til privat bruk. Omdisponeringer innad i virksomheten kan imidlertid bli beskattet etter sktl. § 5-1. Dette fremgår av Rt. 1992 s. 1379 Dynapac.²⁵ Det kan likevel sies å være

²² Eckhoff, Rettskildelære, s. 270

²³ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 155

²⁴ Ot. prp. nr. 35 (1990-91), pkt. 24.2.1

²⁵ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg. s. 88-89

uttaksbeskatning siden midler er omdisponert og tatt ut av en del av virksomheten. Uttak etter sktl. § 5-2 er det imidlertid ikke siden denne paragraf krever at uttaket skjer til privat bruk eller som gaveoverføring. Når Høyesterett i Dynapac legger til grunn at omdisponeringer i virksomheten kan beskattes etter sktl. § 5-1, betyr det derfor at sktl. § 5-2 ikke er uttømmende og at uttaksbeskatning ved omdisponering av varer innenfor den inntektsgivende aktivitet kan finne sted med hjemmel i sktl. § 5-1.

Videre kan det stilles spørsmål om sktl. § 5-2 er å anse som en presisering av hovedregelen i sktl. § 5-1 eller om det er å anse som en utvidelse. I enkelte sammenhenger kan det ha materielle virkninger om den ene eller den andre synsmåte skal legges til grunn. Det gjelder for eksempel spørsmålet om det kan kreves fradrag for tap ved uttak. Dette er behandlet mer inngående i oppgavens punkt 2.5. Hovedpoenget er at om sktl. § 5-2 er å anse som en presisering av sktl. § 5-1, så vil bestemmelser som gjennom lovens systematikk er knyttet til sktl. § 5-1 også bli gjeldende for sktl. § 5-2. Dersom sktl. § 5-2 er å forstå som en presisering av sktl. § 5-1, innebærer det at sktl. § 6-2 om tapsfradrag som etter lovens systematikk er knyttet opp til hovedregelen om skattepliktig inntekt i sktl. § 5-1, gjennom presiseringen også kan tolkes slik at den gjelder for sktl. § 5-2.²⁶ Denne tolkningen må imidlertid sies å være noe tvilsom. For det første er det uklart om sktl. § 5-2 skal forstås som en presisering av sktl. § 5-1, og dernest er det uklart, gitt at bestemmelsen er å forstå som en presisering, om dette vil bety at bestemmelser som knyttes opp til sktl. § 5-1 gjennom presiseringen skal tolkes på tilsvarende måte i forhold til sktl. § 5-2.

1.6 Avgrensning mot tilstøtende emner og fremstillingen videre

Oppgaven handler om uttak etter sktl. § 5-2. Fremstillingen fokuserer på vilkårene for at disposisjonen utgjør en fordel ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring og uttaksbeskatningens særlige prinsipper for verdsettelse av formuesobjektene.

²⁶ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 161

Andre bestemmelser om uttak i skatte- og avgiftslovgivningen blir ikke behandlet nærmere, herunder merverdiavgiftslovens regler om uttak. Merverdiavgiftslovens regler og uttaksreglene i skatteloven er imidlertid ikke helt samstemte.²⁷ Heller ikke reglene om uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde ved utflytting fra Norge etter sktl. § 14-60 flg. vil bli behandlet i denne oppgaven.

For uttak fra virksomhet i petroleumssektoren gjelder det særlige regler, men dette vil ikke bli behandlet i denne oppgaven.²⁸

I fremstillingen blir det i oppgavens punkt 2.2 først gjennomgått hva som ligger i begrepet fordel, og i den sammenheng blir det behandlet hvilke formuesobjekter og tjenester som omfattes. Videre behandles vilkåret om at formuesobjektet eller tjenesten må komme fra inntektsskapende aktivitet i oppgavens punkt 2.3. Sktl. § 5-2 taler om uttak til egen bruk, og hva dette innebærer blir diskutert i punkt 2.4.1. Bestemmelsens andre innvinningsalternativ er gaveoverføring. Vilråene for dette og hvorvidt det kreves gavehensikt blir omtalt i punkt 2.4.2.

Deretter følger en gjennomgang av spørsmålet om det foreligger en rett til tapsfradrag ved uttak i oppgavens punkt 2.5. I punkt 2.6 behandles særspørsmål for enkeltpersonforetak hvor det er et vilkår at kostprisen er kommet helt eller delvis til fradrag for at uttaket kommer til beskatning, og særspørsmål for aksjeselskap der problemstillinger om hvilke skattesubjekter som utløser uttaksskatt og utbyttebeskatning oppstår, blir behandlet i punkt 2.7. Hvilke disposisjoner som generelt er skattefrie blir nevnt i punkt 3, før oppgaven til sist behandler verdsettelse i punkt 4. Verdsettelse er ikke et tema som er spesielt for uttak, men enkelte problemstillinger som gjør seg særlig gjeldende for uttak blir gjennomgått. Disse problemstillingene er belyst gjennom to høyesterettsdommer. Rt. 2003 s. 536 Storhaugen blir behandlet i punkt 4.2.1 og Rt. 2002 s. 56 Lefdal blir behandlet i punkt 4.2.2.

²⁷ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, s. 200

²⁸ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 157

2 Disposisjoner som gir grunnlag for uttaksbeskatning

2.1 Innledning

Uttaksbeskatning kan utløses av at en formuesgjenstand får en endret funksjon, men etter sktl. § 5-2 er det et vilkår at uttaket må skje enten ved uttak til egen bruk eller som gaveoverføring. Det vil være i strid med legalitetsprinsippet om disposisjoner som ikke kan anføres som enten uttak til egen bruk eller gaveoverføring skulle bli gjenstand for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2. Disposisjoner som verken kan anføres som uttak til egen bruk eller gaveoverføring kan bli gjenstand for uttaksbeskatning, men det må i tilfelle ha hjemmel i andre bestemmelser, for eksempel sktl. § 5-1.

De sentrale vilkår for at skattepliktige uttak foreligger er for det første at det må foreligge en fordel, siden sktl. § 5-2(1), første punktum taler om at ”som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak”. Denne fordelingen må realisere seg enten som uttak til egen bruk eller gaveoverføring jfr. sktl. § 5-2(1), første punktum. Fordelen må reelt stamme fra en inntektsskapende aktivitet.

Begrepet uttak tilsier at objektet må være tatt ut, og implisitt ligger det i begrepet at uttaket må ha skjedd fra virksomheten eller den inntektsskapende aktiviteten. Sktl. § 5-2 omtaler uttak fra aksjeselskap, allmennaksjeselskap, enkeltpersonforetak og sameie. Men det er klart at det også gjelder for andre selskapsformer og virksomheter. Videre er det et vilkår at disposisjonen kommer skattyter til gode eller at den uttatte eiendelen blir overført til et annet subjekt. Ved uttak til egen bruk er det antatt at formuesgjenstanden som blir tatt ut må bli brukt av skattyter i privat sammenheng. Lignings-ABC taler om at det må skje en viss nyttiggjøring av objektet etter uttaket.²⁹

2.2 Uttaket må representere en fordel i form av formuesobjekter eller tjenester

At uttaket må representere en fordel følger av sktl. § 5-2(1) første punktum. I dette ligger det at midlene som tas ut må ha en økonomisk verdi. Vurderingen av hva som

²⁹ Lignings-ABC 2009/10 s. 1317

utgjør en økonomisk verdi er basert på en objektiv vurdering, men enkelte subjektive forhold kan få betydning for vurderingen av verdsettelsen.

Fordelen vil forekomme enten i form av formuesgjenstander, varer eller tjenester jfr. sktl. § 5-2(1) første punktum. Dette må trolig forstås som en uttømmende oppramsing av hvilke objekter og ytelser som gir grunnlag for uttaksbeskatning. En vare må anses å være et formuesobjekt. Det følger av en naturlig språklig tolkning. At varer er særskilt nevnt fjerner all tvil om dette omfattes, men er strengt tatt overflødig ved siden av formuesgjenstandsbegrepet. Spørsmålet er så hvilke objekter og ytelser som faller inn under disse to begrepene. Dette diskuteres nærmere nedenfor.

2.2.1 Formuesobjekter

Formuesobjekter omfatter både fysiske og ikke-fysiske objekter. Blant fysiske objekter er alle typer gjenstander i form av vare eller driftsmiddel formuesobjekter. Ikke-avskrivbare gjenstander som tomter og kunst er også fysiske størrelser som er formuesobjekter. Ikke-fysiske formuesobjekter omfatter finansobjekter, immaterielle driftsmidler og rettigheter.³⁰ Finansobjekter omfatter også ikke-avskrivbare gjenstander som aksjer.³¹ Formuesobjekter vil som nevnt også omfatte goodwill. Goodwill er forretningsverdi, verdien av den innarbeidede virksomheten og lojaliteten til virksomhetens forretningsforbindelser.³² Det er selvsagt ikke mulig å ta ut goodwill fra selskapet i seg selv, siden det er uløselig knyttet til virksomheten. Uttak av goodwill vil først og fremst være aktuelt ved overføring av virksomheten i sin helhet eller ved overføring av en ideell andel av virksomheten. For eksempel om et familieselskap ønsker å overføre en del av virksomheten til noen i slekten (hvor dette ikke er skattefritt i forbindelse med generasjonsskifte), vil uttaksbeskatning av goodwill knyttet til den overførte delen av virksomheten være aktuelt. Goodwill vil vise seg ved at selskapet har en høyere verdi enn summen av de enkelte eiendeler som ligger i selskapet.

³⁰ Lignings-ABC 2009/10, s. 1316

³¹ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 262

³² Knoph, Oversikt over Norges rett, s. 712

2.2.2 Tjenester

Tjenester som omfattes av virksomheten kan uttaksbeskattes om de ytes gratis eller omsettes til underpris. Lignings-ABC 2009/10 legger til grunn at om arbeidsgiver setter ansatte til å utføre gratis arbeid for arbeidsgiver, så er dette skattepliktige tjenester som er gjenstand for uttaksbeskatning.³³ I utgangspunktet skal ytelser virksomhetsutøver yter seg selv også være omfattet av uttaksregelen. Men særlig i de tilfeller virksomhetsutøver yter seg selv private tjenester, kan grensedragningen være vanskelig. Tjenester skal uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2, og tjenesteytelser til seg selv vil også være omfattet av dette. Men det må avgrenses mot aktiviteter som ikke har en slik karakter og et tilstrekkelig omfang til at det kan omfattes av tjenestealternativet i sktl. § 5-2. At en virksomhetsutøver yter seg selv private tjenester, kan etter forholdene beskattes som uttak eller etter hovedregelen om fordel vunnet ved virksomhet i sktl. § 5-1.³⁴ Sktl. § 5-1 taler om at enhver fordel vunnet ved virksomhet er skattepliktig. Forarbeidene uttaler imidlertid at formuleringen i § 5-1 er så vidtrekkende at bestemmelsen kunne omfattet mye av det som uttaksbestemmelsen er ment å fange opp, men at sktl. § 5-1 ikke er blitt tolket så vidt i praksis.³⁵ Ut fra hvordan loven er tolket i praksis, er det lagt opp til at sktl. § 5-1 ikke er hjemmel for uttaksbeskatning når det gjelder den type uttak som sktl. § 5-2 handler om, men ved uttak av tjenester til privat bruk synes det som sktl. § 5-1(1) likevel kan være hjemmel istedenfor sktl. § 5-2. Forståelsen som er lagt til grunn ved Høyesteretts tolkning i Rt. 1966 s. 1149 Snekker Andersen kan tale for dette synet. Denne dommen er omtalt i oppgavens punkt 2.3.

Lignings-ABC uttaler at det ikke regnes som uttak om det vederlagsfrie arbeidet er ledd i utøvelsen av virksomheten. Dette eksemplifiseres med et tilfelle der hovedformålet er å skaffe seg nye oppdrag. Det vil ikke foreligge gavehensikt når den eneste grunnen til at tjenester tilbys gratis eller til underpris er å skaffe flere kunder og skape et bedre grunnlag for virksomhetens videre drift.

³³ Lignings-ABC, s. 1316-1317

³⁴ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s 156

³⁵ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.2.1

Tjenesten må reelt sett være tatt ut av virksomheten, enten til egen bruk eller som gave etter sktl. § 5-2. Der tjenestene kan spores til en formålstjenelig del av virksomheten, vil det ikke dreie seg om uttak etter sktl. § 5-2. Etter forholdene kan det være uklart om tjenesten må tilordnes privat bruk eller virksomheten. Men dersom kostnadene er belastet virksomheten og tjenesten er for skattyters private fordel, skal det uttaksbeskattes.³⁶

Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen) handler om uttak av såkalte tingstjenester. Med tingstjenester menes formuesgjenstander som stilles til disposisjon for skattyter vederlagsfritt eller til underpris. I den konkrete saken hadde hovedaksjonær fått leie eiendom til underpris, og spørsmålet var om dette kunne uttaksbeskattes.

Skattyter anførte i saken at tingstjenester ikke var omfattet av sktl. § 5-2. Skattyter henviste til Lignings-ABC 1994 der det var lagt til grunn at tingstjenester ikke var omfattet av uttaksbestemmelsen. Lignings-ABC 1994 forstod tjenestebegrepet i sktl. § 5-2(1) første punktum slik at det bare omfatter tjenester som har karakter av personlig tjenesteytelse.³⁷

Høyesterett var ikke enig med skattyter. Retten uttalte at ut fra lovteksten og forarbeidene er det lite tvilsomt at også tingstjenester omfattes av uttaksregelen i sktl. § 5-2(1) første punktum. I dommen er det også anført at det er en ”tolkning som er i samsvar med hensynene bak lovendringen i 1991, og som gir god sammenheng i loven”. At lignings-ABC 1994 legger til grunn at tingstjenester ikke omfattes legges det ikke særlig vekt på i dommen, og det påpekes at synspunktet er forlatt i lignings-ABC 1995. Rt. 2003 s. 536 Storhaugen gjør det dermed klart at tingstjenester omfattes av sktl. § 5-2.

³⁶ Lignings-ABC 2009/10 s 1317

³⁷ Lignings-ABC 1994 s. 929

2.3 Uttaket må stamme fra inntektsskapende aktivitet

Det ligger i begrepet uttak at det må dreie seg om midler som opprinnelig kommer fra inntektsskapende aktivitet. Sktl. § 5-2 taler om uttak fra aksjeselskap, allmennaksjeselskap, enkeltpersonforetak og ved sameie. Men dette er ikke en uttømmende oppramsing av de selskapsformer som sktl. § 5-2 hjemler uttaksbeskatning for. Av forarbeidene går det klart frem at skatteplikten ved uttak gjelder for all inntektsgivende virksomhet. Det gjelder både for næringsvirksomhet, utleievirksomhet, enkeltstående forretningsforetak og arbeid.³⁸ Det vanligste vil være at det har tilknytning til virksomhetsinntekt, men uttaksregelen kommer også til anvendelse der redskap i tilknytning til arbeidet tas i bruk privat. Om en forretningsgård som er for liten til å være virksomhet, ombygges til bolig for eieren, vil dette bli uttaksbeskattet.³⁹

Når forarbeidene taler om at uttaksreglene vil omfatte ”alle typer verdier som tas ut fra en virksomhet” og at også ”uttak av driftsmidler fra annen inntektsgivende aktivitet enn næring” beskattes, er det klart at bestemmelsen må forstås vidt på dette området.⁴⁰ Hvorvidt det klassifiseres som virksomhet eller ikke, er ikke avgjørende, og i utgangspunktet kan det ikke stilles store krav til omfanget av den inntektsgivende aktivitet. Så lenge det er en aktivitet som faktisk genererer en viss inntekt, kan uttak fra denne aktiviteten beskattes som uttak etter sktl. § 5-2. Men forarbeidenes syn på utleie tyder på at det må være utøvet et minimum av aktivitet for at det kan anses som en næring som det kan være aktuelt å uttaksbeskatte.

Generelt vil uttaksbeskatning være aktuelt både om midlene er frembrakt innenfor den inntektsskapende aktivitet og om midlene var å finne innenfor den inntektsskapende aktivitet.

Forarbeidene gir imidlertid uttrykk for at formuesobjekter som overføres til utleie, kan utløse uttaksbeskatning, dersom utleien ikke i seg selv anses som et ledd i eierens næring for øvrig. Forarbeidene poengterer at ”for at det skal foreligge en skattepliktig

³⁸ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.2.2

³⁹ Zimmer, Lærebok i skatterett 6. utg. s. 263

⁴⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.4

næringsvirksomhet må det være utøvet en aktivitet av et visst omfang”. Departementet antar at kravene til skattepliktig virksomhet i utleietilfellene må være forholdsvis små og at det ”ikke stilles store krav til aktiviteten før utleie av gjenstander som er særlig egnet til bruk i næringsvirksomhet, anses som selvstendig virksomhetsutøvelse, altså næring, i skattelovens forstand”.⁴¹ Dersom utleievirksomheten blir så passiv at det ikke er å anse som næringsvirksomhet, vil det resultere i uttaksbeskatning. Etter forarbeidene er det således avgjørende om utleievirksomheten er en fortsettelse av skattyters virksomheten, og i så fall skal overføring til utleie ikke utløse uttaksbeskatning.⁴²

Hvorvidt uttak fra utleie til privat bruk eller gaveoverføring utløser uttaksbeskatning er etter dette avhengig av om utleieaktiviteten er en fortsettelse av virksomheten eller om utleien har et tilstrekkelig omfang. Det kan ikke kreves at utleieaktiviteten har et særlig stort omfang for at uttak utløser uttaksbeskatning.

Som regel er det klart om midlene det er tale om stammer fra inntektsskapende aktivitet, men det kan tenkes omstendigheter som skaper tvil. Det gjelder særlig for spørsmålet om uttak av tjenester. Spørsmålet er om tjenestene faktisk representerer ytelser som er tatt ut av den inntektsskapende aktivitet. Hva skattyter gjør på fritiden vil i utgangspunktet falle utenom den inntektsskapende aktiviteten. Men her kan det tenkes å være gråsoner. En advokat kan håndtere enkle juridiske problemer for sin egen del uten at dette skal uttaksbeskattes. Men om en advokat som er selvstendig næringsdrivende mot formodning skulle føre sin egen sak i retten, kan det tenkes at han ville bli uttaksbeskattet for det. Tilsvarende gjelder om advokaten utfører juridisk arbeid for seg selv som er mer komplisert enn de fleste legfolk vil håndtere selv. I kraft av sin ekspertise ervervet gjennom yrkespraksis vil en advokat besitte særskilt kyndighet som gjør ham utrustet til å håndtere juridiske problemstillinger. Om resultatet i slike tilfelle skal være at advokaten uttaksbeskattes, kan det begrunnes med at hans ekspertise har tilknytning til hans virksomhet og derfor må beskattes når han utnytter den kompetanse han har fått gjennom arbeidet. Dette vil i tilfelle innebære at yrkesutøvere med særskilt kompetanse blir uttaksbeskattet for å utnytte denne, mens legfolk på området kan utføre

⁴¹ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.4

⁴²Ot. prp. nr 35 (1990-91) pkt. 24.4

samme arbeid uten å bli uttaksbeskattet. En slik rettstilstand er etter min mening tvilsom og dersom problemstillingen blir satt på spissen, vil jeg tro resultatet blir at utnyttelse av yrkeskompetanse utenfor normal arbeidstid faller utenom.

Hva som er å anse som normal arbeidstid vil kunne avhenge av hvilken form virksomheten har. For arbeid som foregår til faste tider hver dag vil dette naturlig nok være den normale arbeidstid. For selvstendig næringsdrivende som kan tilpasse sin arbeidstid kan det være noe mer uklart hva som regnes som fritid.

I dommen Rt. 1966 s. 1149 ”Snekker Andersen”, ble resultatet at en snekker som var selvstendig næringsdrivende og som bygde på sitt eget hjem, ble skattlagt for dette. Arbeidet hadde i stor grad funnet sted på dagtid, men skattyter argumenterte med at så lenge han oppfylte normal arbeidsmengde i bedriften, måtte det være likegyldig når på døgnet han deltok i byggingen av eget hus. Han hadde gjennomført arbeidet i den tiden han ellers ville tilbrakt i arbeid, og Høyesterett ga ham ikke medhold. Høyesterett uttalte at fritiden må være den tid som står til rådighet før eller etter arbeidstid og selvfølgelig på fridager og i ferier. For selvstendig næringsdrivende kan bedømmelsen by på problemer, siden de langt på vei kan bestemme arbeidstiden selv. Men Høyesterett legger til grunn at det er nødvendig å ha et noenlunde fast utgangspunkt, og at det må være normalarbeidsdagen i næringen og de fridager og ferier som man vanligvis har i næringslivet som gjelder. Resultatet i dommen er at bebyggelsen på huset i den normale arbeidstiden må komme til beskatning uavhengig av om skattyter har oppfylt normal arbeidsmengde i virksomheten. I saken er beskatningen vurdert etter sktl. § 5-1, men i dag er det mulig å begrunne beskatningen ut fra at det er å anse som uttak i og med at saken dreide seg om en snekker som utførte tjenester for seg selv i arbeidstiden. Det vil ikke være helt unaturlig å se dette som uttak av tjenester fra virksomheten, men dette synet er ikke fremme i saken.⁴³

2.4 Uttaket må komme skattyter til gode eller overføres til et annet subjekt

⁴³ Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utg. s.140-141

2.4.1 Uttak til egen bruk

Uttak etter sktl. § 5-2(1) første punktum kan skje ved uttak til egen bruk. Dette er den ene av to måter uttak kan skje på etter sktl. § 5-2. Uttak til egen bruk kan for eksempel forekomme ved at et kjøretøy som brukes i arbeidet tas ut til privat bruk. Uttaket kan skje både i form av naturalytelser og tjenester. Ved uttak til egen bruk er det samme person eller subjekt som eier gjenstanden før og etter disposisjonen, men gjenstanden har gått fra å være et middel i den inntektsskapende aktiviteten til å tas i bruk privat. Gjenstanden eies fortsatt av samme subjekt, men denne har fått en endret funksjon.⁴⁴

Formuesgjenstander kan overføres fra en virksomhet til en annen virksomhet uten at det utløser uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2, så lenge det fortsatt er samme skattesubjekt som er eier av eiendelen. Forarbeidene uttaler at ”overføring til annen næring som skattyteren selv driver, eller til annen inntektsgivende aktivitet hos skattyteren, vil imidlertid etter departementets forslag ikke utløse beskatning”.⁴⁵ En skattyter som driver flere virksomheter kan for eksempel overføre anleggsmidler mellom de forskjellige virksomhetene uten at det blir beskattet som uttak.

Videre gir forarbeidene uttrykk for at det ikke vil være grunnlag for uttaksbeskatning når driftsmidlet ikke lenger brukes aktivt i næringen, med mindre driftsmiddelet faktisk er tatt ut av virksomheten.⁴⁶ Dette standpunktet understøttes av ordlyden i sktl. § 5-2 som viser til at uttaket må skje enten som uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Driftsmidler som ligger passivt i en virksomhet er ikke tatt ut til egen bruk. Rimelighetshensyn taler også for standpunktet. Det vil være urimelig om skattyter skulle bli beskattet for uttak av midler han ikke har fått nytte av selv.

Etter lignings-ABC kan det ikke anses som uttak når en formuesgjenstand blir stående ubrukt eller hvor den kondemneres.⁴⁷ Der formuesobjektet kondemneres har ikke mottager fått nytte av gjenstanden. Også ordlyden i loven gir støtte for dette synspunkt.

⁴⁴ Zimmer, Lærebok i skatterett 6. utg. s. 264

⁴⁵ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.4

⁴⁶ Ot. prp. nr 35 (1990-91) pkt. 24.4

⁴⁷ Lignings-ABC 2009/10 s. 1317

”uttak til egen bruk” forutsetter at uttaket faktisk medfører at gjenstanden brukes privat. Blir ikke gjenstanden brukt privat, er det eventuelt uttak av virksomheten, men ikke uttak til egen bruk. Lovens formål kan også tale for denne tolkningen av loven. Et av lovens formål er at uttak som medfører at skattyter får en fordel, skattemessig skal likestilles med skattyters realisasjon etter sktl. § 5-1. Der skattyter ikke har ervervet en formuesgjenstand gjør ikke dette hensynet seg gjeldende. I forarbeidene uttales det at uttak til annen bruk ”forutsetter at det må skje en viss nyttiggjøring av verdien på mottagers hånd” og at det må være en anvendelse som medfører fordeler, enten i form av avkastning eller privat utnyttelse.⁴⁸

I forarbeidene er det uttalt at ”etter dagens praksis anses eiendeler som egner seg til privat utnyttelse, uttatt dersom de står til eierens disposisjon og ikke er solgt innen rimelig tid.” Men etter forarbeidene forutsettes det også at skattyter har en viss tid til å områ seg på.⁴⁹ Dette kan forstås slik at om formuesgjenstander av hensyn til logistikken er oppbevart en periode på skattyters private eiendom eller annet sted han har tilgang til, vil ikke dette automatisk utløse beskatning ved uttak. Men forholder det seg slik at skattyter over en lengre periode har tilgang til formuesgodet uten at det benyttes i yrkesaktivitet, vil det eventuelt utløse beskatning som uttak etter sktl. § 5-2.

Forarbeidene uttaler videre at dersom den nye bruk uomtvistelig er av en slik karakter at den må anses som ”annen bruk” skal imidlertid virksomhetsutøveren straks beskattes for uttak.⁵⁰ Det er derfor bare når det ikke er åpenbart at gjenstanden er å anse som tatt ut av virksomheten at det er nødvendig å avvente og se om gjenstanden likevel er i bruk i virksomheten.

Uttak til fordel for skattyters barn som bor hjemme eller ektefelle som lignedes felles eller særskilt blir skattlagt på linje med uttak som skjer til fordel for skattyter selv. Sktl. § 2-11 gir ektefellene en generell adgang til å kreve særskilt ligning ved beregning av

⁴⁸ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.4

⁴⁹ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.4

⁵⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt 24.4

alminnelig inntekt. Særskilt ligning innebærer at ektefellenes inntekts- og fradragposter skal tilordnes den enkelte ektefelle. At uttak til ektefelle skal likestilles med uttak til skattyter selv gjelder imidlertid ikke for ektefeller som lever adskilt. Da skal ektefellene lignede adskilt, og dette innebærer at en overføring til ektefellen kan utløse uttaksbeskatning etter gavealternativet.⁵¹

Det fremgår av Ot. prp. nr. 64 (1991-92) at overføring til ektefelle ikke vil utløse uttaksbeskatning etter gavealternativet.⁵² Imidlertid er det klart at om ektefellen tar ut en formuesgjenstand, kan det utløse uttaksbeskatning som uttak til egen bruk. At overføringer av formuesobjekter til ektefellen ikke utløser uttaksbeskatning som gaveoverføring begrunnes med at ”ektefeller er ett skattesubjekt når det gjelder formue og eierforhold”.⁵³ Selv om ektefeller blir sambeskattet er det ikke dermed selvsagt at de er samme skattesubjekt.

Heller enn å begrunne at overføring til ektefelle ikke er uttak med at de er samme skattesubjekt, kan det være rimelig å begrunne det med interessefellesskapet. Rt. 1993 s. 1268 behandler spørsmålet om eiendomsoverføring mellom ektefeller gir grunnlag for ny inngangsverdi ved gevinstbeskatning. To tomter ble solgt i 1987 av Jacobsen. Ved ligningen ble inngangsverdien beregnet ut fra tomtenes verdi i 1951. Dette var det året hennes ektemann hadde arvet huset. I 1983 ble huset gjort til Jacobsens særeie ved ektepakt og hun anførte at inngangsverdien måtte beregnes etter verdien i 1983. Høyesterett opprettholdt ligningen med den begrunnelse at eiendomsoverføring mellom ektefeller ikke anses som avhendelse i skatterettslig forstand og derfor heller ikke etablerer en ny inngangsverdi.

I dommen er altså den identifikasjon mellom ektefeller som i stor utstrekning skjer begrunnet med interessefellesskapet mellom ektefellene og de bevisproblemer og risiko for fiktive transaksjoner som ellers vil være til stede. Dersom en ektefelle benytter en gjenstand eller tjeneste privat, kan det imidlertid beskattes som uttak til egen bruk på

⁵¹ Lignings-ABC 2009/10 s. 1317

⁵² Ot. prp. nr. 64 (1991-92) pkt. 2.2.2

⁵³ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 8

grunn av interessefellesskapet. Når forarbeidenes begrunnelse for at overføringer til ektefelle ikke blir ansett som uttak er at ”ektefeller er ett skattesubjekt når det gjelder formue og eierforhold”, så er dette i rettsteorien betegnet som rimelig uten at begrunnelsen er overbevisende.⁵⁴

En overføring til en samboer kan utløse uttaksbeskatning. Meldepliktige samboere, jfr. Folketrygdloven § 25-4(1), hvor minst en av dem er pensjonist, likestilles med ektefeller i forbindelse med uttaksregelen, jfr. sktl. § 2-16. For ikke-meldepliktige samboere kan overføring fra den ene samboer til den andre resultere i uttaksbeskatning.⁵⁵

Ved uttak etter sktl. § 5-2 vil det som oftest være tale om et fullstendig uttak av driftsmidlet, men det kan også tenkes at driftsmidlet både benyttes privat og i den inntektsskapende aktiviteten. I lignings-ABC er det lagt til grunn at for driftsmidler som delvis benyttes privat samtidig som driftsmidlet benyttes i inntektsskapende aktivitet, faller dette utenom sktl. § 5-2. Det er her lagt til grunn at dette beskattes etter hovedregelen i sktl. § 5-1(1).⁵⁶ Skattyter skal bli beskattet for den private bruk av gjenstanden. Etter sktl. § 5-1 anses enhver fordel vunnet ved virksomhet som skattepliktig inntekt. Etter ordlyden er det ikke noe i veien for å tolke dette slik at delvis privat bruk av formuesgoder beskattes etter sktl. § 5-1. Privat utnyttelse av formuesgoder som fortsatt brukes i virksomhetsdriften er åpenbart en fordel og det har sitt opphav i virksomheten. På den annen side synes det heller ikke å være noen innskrenkninger som taler for at delvis uttak ikke omfattes etter ordlyden i uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2.

For en bil som er eid av skattyter hvor bilen brukes til dels i virksomheten og dels privat, er det i lignings-ABC lagt til grunn at bilen må anses uttatt når den ikke lenger kan anses som avskrivbart driftsmiddel i yrket, og at bilen ikke lenger anses som avskrivbart driftsmiddel når yrkesbruken reduseres til under 6000 km på årsbasis. I en

⁵⁴ Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utg. s. 263 og s. 109

⁵⁵ Gjems-Onstad, norsk bedriftsskatterett, s. 208

⁵⁶ Lignings-ABC 2009/10 s. 1317

herredsrettsdom, Utv. 1979 s. 266, er det med henvisning til et rundskriv anført at det kreves at en bil vanligvis må være benyttet minst 6000 km til næringskjøring hvert år for at den skal kunne godkjennes som driftsmiddel.⁵⁷ Utv. 1979 s. 266 dreide seg om en drosjeeier som anskaffet seg en ny drosje samtidig som at han beholdt den gamle bilen som reservedrosje. Ligningsmyndighetene inntektslignet ham for privat uttak. Retten kom til at han bare i ubetydelig grad hadde anvendt den gamle bilen i næringen, og at det var hjemmel for inntektsligning.

Det kan stilles spørsmål om hvilken vekt et rundskriv skal tillegges. Rundskriv sendes fra de overordnede forvaltningsorganer til de underliggende forvaltningsorganer og sier hvordan de enkelte lover og forskrifter er å forstå. Undersøkelser har vist at rundskriv i høy grad blir brukt i forvaltningen.⁵⁸ Men rundskriv er ikke like godt allment tilgjengelig og kan ikke generelt sies å ha tung vekt som rettskilde. Men siden det er grunn til å tro at det blir vektlagt i praksis, kan praksisen tilsi at forståelsen i rundskriv skal legges til grunn. At det er anført i Lignings-ABC tilsier at ligningsmyndighetene legger dette til grunn. Det kan derfor antas å være gjeldende praksis at en bil som benyttes både i næring og privat må kjøres minst 6000 km i året i næringsvirksomheten for ikke å anses som uttatt, og det år kjøringen i næringen er under 6000 km i løpet av året må det regnes som uttak. Lignings-ABC legger også til grunn at der bilen ikke benyttes til yrkeskjøring over 6000 km, men hvor bilen har vært ansett som yrkesbil på grunn av at yrket har gjort bilbruken nødvendig og yrkesbruken har vært den overveiende delen av den totale bruk, kan skattyter velge at det skal foretas uttaksbeskatning. Men om skattyter velger dette, kan bilen bare anses som yrkesbil igjen dersom bilbruken endrer karakter, for eksempel ved at yrkesbruken årlig overstiger 6000 km.⁵⁹

⁵⁷ Lignings-ABC 2009/10 s. 1323

⁵⁸ Eckhoff, Rettskildelære s. 227-228

⁵⁹ Lignings-ABC 2009/10 s. 1323-1324

2.4.2 Gaveoverføring

Gaveoverføring er det andre alternativ som nevnes i sktl. § 5-2(1), første punktum. Her er det et vilkår at formuesgjenstanden eller tjenesten skal være overført til et annet subjekt for å falle inn under begrepet uttak.

Etter forarbeidene anses som nevnt ikke overføring til ektefelle som gaveoverføring, og det begrunnes med at ektefeller er ett skattesubjekt når det gjelder formue og eierforhold.⁶⁰ Overføring til ektefelle vil imidlertid bli ansett som uttak til egen bruk, se punkt 2.4.1 ovenfor.

Gaveoverføring vil omfatte både en ren gave som er gitt vederlagsfritt og formuesobjekter som er solgt til underpris og som dermed innebærer et gavesalg⁶¹. Men Lignings-ABC legger til grunn at personalrabatter til ansatte på varer som omsettes i virksomheten ikke regnes som gave, og at det derfor ikke er aktuelt med uttaksbeskatning i slike situasjoner.⁶² Men dette kan neppe sies å fremgå klart av loven selv. Etter ordlyden sktl. § 5-2(1) første punktum regnes fordel ved gaveoverføring som skattepliktig inntekt. En rabatt til bedriftens ansatte vil i prinsippet skje til underpris siden den normale prisen er høyere.⁶³ Det er likevel grunn til å tro at lignings-ABCens standpunkt til personalrabatter til ansatte er i tråd med hvordan loven forstås i praksis. Det kan kanskje argumenteres ut fra at det ikke foreligger gavehensikt ved personalrabatter fordi meningen med personalrabatter er at de ansatte skal bli mer motiverte og gjøre en mer effektiv jobb. At dette er et standpunkt som går i favør av skattyter gjør at det ikke er problematisk i forhold til legalitetsprinsippet, og skattytere har ikke grunn til å bestride et slikt standpunkt.

Gavealternativet er ofte enklere å identifisere enn uttak til eget bruk. Det krever at formuesobjektet er overført til en annen part. Det har imidlertid vært uenighet i

⁶⁰ Ot. prp. nr. 64 (1991-92) s. 8

⁶¹ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.2.2

⁶² Lignings-ABC 2009/10 s. 1318

⁶³ Ot. prp. nr. 19 (1994-95) pkt. 8.5 og Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.2.2

rettslitteraturen om det er en forutsetning at det foreligger gavehensikt hos giveren.⁶⁴ Ordlyden i loven gir bare begrenset hjelp, men kan tolkes som at gavehensikt må foreligge. Lovens formål kan eventuelt sies å tale mot at gavehensikt kreves. Lovens formål er at overføring fra et skattesubjekt til et annet bør bli beskattet når midler er tatt ut av virksomheten og overført til andre, siden loven har som formål å likestille realisasjon og uttak. Å kreve gavehensikt kan skape vanskelige bevissituasjoner og det mest naturlige ville være å legge de ytre realiteter til grunn. Dersom gavehensikt er å anse som et vilkår ved gaveoverføring, kan det resultere i urimelige resultater. Hvis to disposisjoner i det ytre må betegnes som like, men hvor det i det ene tilfellet kan påvises gavehensikt, men ikke i det andre, så ville utfallet bli uttaksbeskatning i det ene tilfellet, men ikke i det andre dersom gavehensikt var et vilkår.

For overføring fra aksjeselskap er det meningen at enhver vederlagsfri overføring skal beskattes, uavhengig av om det foreligger gavehensikt.⁶⁵ Dette fremgår av Rt. 2002 s. 56 Lefdal og Rt. 2003 s. 536, Storhaugen.⁶⁶ Det vil være inkonsekvent ikke å kreve gavehensikt ved overføring fra aksjeselskap, men forutsette at det kreves for øvrig. De beste grunner tilsier derfor at gavehensikt ikke kreves verken ved overføring fra aksjeselskap eller annen inntektsskapende aktivitet.

2.5 Uttaksreglens forhold til tapsfradrag

Ved realisasjon foreligger en rett til tapsfradrag. Når en formuesgjenstand blir realisert til en verdi som er lavere enn gjenstandens inngangsverdi, representerer differansen mellom inngangsverdien og hva gjenstanden er realisert for et tap for virksomheten.

Spørsmålet er om det foreligger rett til tapsfradrag ved uttak på lik linje som ved realisasjon eller eventuelt hvor langt retten til tapsfradrag rekker ved uttak.

Ut fra skatterettens generelle formål om at enhver fordel frembrakt ved arbeid, kapital eller virksomhet skal bli beskattet som inntekt, jfr. sktl. § 5-1, er det rimelig at det

⁶⁴ Bedrift, selskap og skatt, s. 156

⁶⁵ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 264 og Dragvold, Skatterett, s. 256

⁶⁶ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 156

foreligger rett til tapsfradrag ved realisasjon. For det er summen av de frembrakte verdier som skal komme til beskatning og da bør tap ved virksomhetens drift kunne trekkes fra, slik at de skattbare verdier refererer til overskuddet av frembrakte verdier. Men dette hensynet gjør seg ikke like sterkt gjeldende ved uttak. Realisasjon inngår som en nødvendig del av virksomhetens drift, mens uttak er en disposisjon som virksomheten kan foreta, men som ikke er nødvendig for virksomheten.

Uttaksbestemmelsens ordlyd, plassering i loven og forhistorie tilsier at bestemmelsen bare gjelder i gevinstsituasjonen, mens fradragsbestemmelsen i sktl. § 6-2(1) kun taler om tap ved realisasjon og ikke tap ved uttak. Sktl. § 6-2(2) taler om fradragsrett for annet tap i virksomhet og etter ordlyden kunne det passe for uttak. Men etter lovens systematikk er sktl. § 6-2(2) ansett som motstykke til virksomhetsregelen i sktl. § 5-1(1), første punktum og sktl. § 5-30(1). Hvorvidt sktl. § 5-1(1) var hjemmel for uttaksbeskatning har vært et omtvistet spørsmål og er ikke helt avklart. Men det kan ikke utelukkes at sktl. § 5-1(1) hjemlet uttaksbeskatning. I så fall er det mulig å se uttaksbestemmelsen som en presisering av hovedregelen i sktl. § 5-1(1) og at innholdet i hovedregelen må ses i sammenheng med innholdet i uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2. Symmetrihensyn kan tale for denne synsmåten. Imidlertid står det i lignings-ABC 2009/10 at ”uttaksreglene gir ikke hjemmel for tapsfradrag selv om omsetningsverdien ligger under den skattemessige inngangsverdien”. Selv om lignings-ABC i seg selv ikke er en tung rettskilde, er det nok grunn til å anta at reglene blir tolket og praktisert slik at det ikke er noen rett til tapsfradrag ved uttak i normale tilfeller.

For gjenstander som avskrives etter sktl. § 14-40 og følgende bestemmelser, kan det imidlertid se ut til å gjelde et unntak slik at det likevel foreligger en rett til tapsfradrag ved uttak. Etter sktl. § 14-44(5) gjelder reglene om avskrivning i § sktl. 14-40 til sktl. § 14-48 tilsvarende for uttak av driftsmiddel som avskrives etter disse bestemmelsene. Etter sktl. § 14-44(2), første punktum skal saldogruppe a) til d) samt j) nedskrives på saldoen ved realisasjon, jfr. sktl. § 14-41(1), og etter sktl. § 14-44(3), første punktum skal saldogruppe e) til i) føres på gevinst- og tapskontoen ved realisasjon. Her må uttakstilfellet behandles likt som realisasjon og det tas ingen forbehold for at det foreligger tap ved uttak. For saldogruppe a) til d) og j) vil tapsfradraget skje ved at tapet, det vil si den del av inngangsverdien som ikke dekkes av utgangsverdien, vil bli

stående på saldo og således være gjenstand for avskrivninger. Saldogruppe e) til i) føres på gevinst- og tapskontoen. Dette kommer til fradrag etter sktl. § 14-45(2), annet punktum. Etter ordlyden i bestemmelsene synes det rimelig klart at det skulle være rett til fradrag ved uttak når driftsmiddelet er gjenstand for avskrivning. Men kapittel 14 i skatteloven der disse bestemmelsene om avskrivning står, handler om tidfesting, og sktl. § 14-40 til sktl. § 14-48 er således å anse som tidfestingsregler og det er ulogisk å plassere en regel som hjemler tapsfradrag for uttak i et kapittel om tidfesting.

I administrativ praksis er det imidlertid lagt til grunn at sktl. § 14-40 og følgende bestemmelser er hjemmel for rett til fradrag ved uttak for avskrivbare formuesobjekter. Dette fremgår av at Utv. 1994 s. 351 SKD som er skattedirektoratets melding om ligningen for inntektsåret 1993 der det uttales at ”er omsetningsverdien på uttakstidspunktet lavere enn driftsmidlets nedskrevne verdi, vil konsekvensen for uttak av driftsmidler i saldogruppe a-d være at tapet som oppstår ved uttaket kommer til fradrag ved fortsatte avskrivninger på saldo. Utv. 1994 tolker således bestemmelsene slik at det foreligger en rett til tapsfradrag ved at der det oppstår et tap i forbindelse med uttaket, vil differansen mellom driftsmidlets nedskrevne verdi og omsetningsverdien komme til fradrag på samlesaldoene i sktl. § 14-41(1), litra a) til d). Mens for saldogruppe e) til h) i sktl. § 14-41 anfører Skattedirektoratet at tap som oppstår ved uttak skal overføres til gevinst- og tapskonto slik at det kommer til fradrag med maksimum 20 % årlig.⁶⁷ At fradraget begrenses til 20 % skyldes at der saldoen er negativ er fradragsføringen begrenset til 20 %, jfr. sktl. § 14-45(4), annet punktum.

For driftsmidler som ikke kan saldoavskrives sonderer sktl. § 14-52 mellom gevinst og tap. Både ved realisasjon og uttak legges gevinst til gevinst- og tapskonto, jfr. sktl. § 14-52, første punktum, mens ved tap er det bare realisasjon som kommer til fradrag på gevinst- og tapskonto.⁶⁸

⁶⁷ Utv. 1994 s. 351 SKD

⁶⁸ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, 5. utg. s. 161-162

2.6 Tilleggsvilkår for enkeltpersonforetak og sameie

Sktl. § 5-2 skiller mellom uttaksbeskatning for selskaper og for enkeltpersonforetak og sameie. For enkeltpersonforetak og sameie gjelder det et tilleggsvilkår for om at kostprisen må ha kommet helt eller delvis til fradrag for at disposisjonen skal regnes som skattepliktig uttak.

Et enkeltpersonforetak kjennetegnes ved at det drives av en enkelt personlig næringsdrivende og at vedkommende driver virksomhet. Et enkeltpersonforetak blir skattlagt etter foretaksmodellen. Dette innebærer at den personlig næringsdrivende blir skattlagt med en løpende ekstrabeskatning i tillegg til skatt på alminnelig inntekt. Den næringsdrivende ilegges toppskatt og trygdeavgift på en beregnet personinntekt fra virksomheten.⁶⁹

Et sameie blir beskattet forskjellig avhengig av om det oppfyller kravene til å være selskap eller ikke. Etter selskapsloven § 1-1 må selskapet være en virksomhet. Hvis sameiet oppfyller kravene til å være selskap, blir det lignet etter nettometoden, mens der sameiet ikke oppfyller kravene til å være selskap, blir det beskattet etter bruttometoden. Det avgjørende for om sameiet beskattes etter bruttometoden eller nettometoden vil derfor være om omfanget av aktivitet er tilstrekkelig til at det er en virksomhet. Ved beskatning etter nettometoden gjennomføres først inntektsoppgjøret for hele sameiet, deretter tilordnes de enkelte sameierne sin andel av sameiets nettoinntekt. Etter bruttometoden tilordnes hver enkelte i sameiet sin andel av sameiets bruttoinntekts- og fradragposter. Ved nettoligning er det sameiets forhold som er avgjørende for den skattemessige vurderingen av de enkelte inntektspostene. Mens ved bruttoligning foretas de skattemessige vurderingene i forhold til den enkelte i sameiet.⁷⁰

Etter sktl. § 5-2(1), annet punktum gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie. I forarbeidene begrunnes vilkåret om at kostprisen må ha kommet til fradrag hos enkeltpersonforetak med at det ”dreier seg om ett og samme rettssubjekt som

⁶⁹ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 538-539

⁷⁰ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 389-390

foretar uttaket og skattlegges for det”.⁷¹ Enkeltpersonforetak beskattes etter foretaksmodellen og i motsetning til aksjonærmodellen er dette en kildemodell. Dette vil si at foretakets inntekt beskattes etter hvert som inntekten innvinnes på enkeltpersonforetakets hånd og det vil ikke utløse inntektsbeskatning på mottagers hånd i forbindelse med utdelinger fra foretaket. Når det er meningen at beskatningen skal skje ved innvinningen hos foretaket og det eventuelt ikke er et klart skille mellom midlene i foretaket og eierens private midler, er det kanskje ikke naturlig å beskatte uttak fra enkeltpersonforetaket når kostprisen ikke er kommet til fradrag.

I Ot. prp. nr. 54 er det uttalt at det er naturlig og rimelig at aksjer og tomter hvilket ikke er fradragberettiget ikke er gjenstand for uttaksbeskatning for enkeltpersonforetak, fordi det ikke er noen prinsipiell forskjell mellom gjenstander som eies privat eller i næring.⁷² Men samtidig holder Ot. prp. nr. 35 åpent for at synet på at kostprisen må ha kommet til fradrag hos enkeltpersonforetak kan bli revurdert med tiden.⁷³

Ved en gaveoverføring fra et rettssubjekt til et annet kan gaveoverføringen beskattes som uttak. Når enkeltpersonforetaket og skattyter er regnet som samme rettssubjekt, kan ikke en overføring til skattyter anses som en gaveoverføring som hjemler uttaksbeskatning. Derfor må uttaket være å anse som uttak til egen bruk. Men hos et enkeltpersonforetak kan det være grunn til å tro at grensen mellom midler som benyttes i selskapet og midler til privat bruk er noe mer flytende. Dette kan i så fall gjøre gjennomføringen av uttaksbeskatningen vanskeligere i praksis. Bestemmelsen innebærer at mange tilfeller som er gjenstand for uttaksbeskatning for selskaper ikke vil være det for enkeltpersonforetak eller sameie. Aksjer, tomter, kunst og boligeiendommer er noen eksempler på formuesgjenstander som ikke er gjenstand for fradrag på ligningen for kostpris. Disse gjenstandene er derfor heller ikke gjenstand for uttaksbeskatning for enkeltpersonforetak eller sameie.

⁷¹ Ot. prp. nr. 19 (1994-95) pkt. 8.3.1

⁷² Ot. prp. nr. 54 (1975-76) s. 3

⁷³ Ot. prp. nr. 19 (1994-95) pkt. 8.3.1

For at kostprisen skal anses for å ha kommet til fradrag, må i utgangspunktet dette skje gjennom avskrivninger. Er verdien av gjenstanden faktisk blitt fradratt på en annen måte, kan det også være tilstrekkelig for at middelet kan uttaksbeskattes, men det er ikke tilstrekkelig at gjenstanden er avskrivbar uten at den i realiteten er blitt avskrevet.

Et særspørsmål er hvordan dette forholder seg til situasjoner der reglene krever nedskrivning, men hvor det ikke foreligger rett til fradrag. Dette gjelder ved reglene i sktl. § 14-42(2), litra a), annet punktum om at bidrag til erverv av driftsmiddel fra det offentlige skal trekkes fra i kostprisen og etter sktl. § 14-70(3), annet punktum om at ved betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, skal gevinsten fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved ligningen. Lovens ordlyd om at kostprisen helt eller delvis skal ha kommet til fradrag passer ikke helt i slike tilfeller, men i ligningspraksis er det lagt opp til at også slike nedskrivninger er omfattet av bestemmelsen.

Ved uttak av tjenester kan kostprisen anses å ha kommet til fradrag ved fradragsberettigede lønnsutgifter.⁷⁴ Når det er tilfelle, vil også uttak av tjenester fra enkeltpersonforetak være gjenstand for uttaksbeskatning.

2.7 Særlig om aksjeselskap

2.7.1 Hovedregler

Der det for enkeltpersonforetak er et krav om at kostprisen er kommet til fradrag ved uttaket, foreligger ingen slike krav for aksjeselskap eller likestilt selskap jf. Sktl. § 5-2(1), første punktum. Derfor blir uttak fra aksjeselskap, beskattet uavhengig av om

⁷⁴ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, s. 203 og Zimmer, bedrift, selskap og skatt, s 157-158

gjenstanden er avskrivbar eller ikke.⁷⁵ Forarbeidene begrunner regelen med at hvis overføring av ikke-avskrivbare gjenstander ikke skulle utløse uttaksbeskatning, kunne verdier bli overført fra aksjeselskap til aksjonær uten at aksjeselskapet ville bli beskattet for differansen mellom kostpris og omsetningsverdi. Når ethvert uttak fra aksjeselskap er skattepliktig uavhengig av om kostprisen er kommet til fradrag, unngås muligheten for skattefrie overføringer fra aksjeselskapet til aksjonær.⁷⁶

Forut for skattereformen i 1992 gjaldt det generelt både for aksjeselskap, deltagerlignet selskap og enkeltpersonforetak at uttaksbeskatning først ble utløst når kostprisen helt eller delvis var kommet til fradrag. Men etter reformen i 1992 medførte regelendringen for aksjeselskap at uttaksbeskatning for disse selskapsformene inntrådte selv om kostprisen ikke hadde kommet til fradrag. Dette hadde sammenheng med at godtgjørelsesmetoden ble innført for aksjer. Godtgjørelsesmetoden innebar at aksjeutbytte var skattefritt på aksjonærenes hender. Ifølge departementet var det derfor viktig å sikre en effektiv beskatning av selskapet i forbindelse med uttak.

Innføringen av aksjonærmodellen ved reformen i 2004 til 2006 medførte at utbytte ble skattlagt på aksjonærens hånd samtidig som reglene om godtgjørelse falt bort. Det har ikke vært noen ny behandling av uttaksreglene i lys av utbyttebeskatningen.⁷⁷ Godtgjørelsesmetoden gjelder ikke lenger etter skattereformen fra 2004-2006. At godtgjørelsesmetoden er anført som hovedbegrunnelse for at uttak fra aksjeselskap skal beskattes uavhengig av om kostprisen er kommet til fradrag, kan derfor tilsi at spørsmålet trenger en ny behandling.

Ved en lovendring av 30. juni 1995 nr. 44 ble uttaksregelen endret for deltagerlignede selskap. Før lovendringen var det et vilkår at kostprisen hadde kommet helt eller delvis til fradrag for at uttak fra deltagerlignet selskap skulle utløse uttaksbeskatning. Lovendringen medførte at dette ikke lenger var et vilkår for at uttaket skal utløse

⁷⁵ Dragvold, Skatterett 1996, s. 282

⁷⁶ Ot. prp. nr. 19 (1994-95) pkt. 8.3.2-8.3.3

⁷⁷ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 158

uttaksbeskatning.⁷⁸ Regelendringen er blitt begrunnet med at behovet for regler om uttaksbeskatning er lik for aksjeselskap og deltagerlignede selskap.⁷⁹ Men mens et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt er det klart at et deltagerlignet selskap ikke er et selvstendig skattesubjekt.

Forarbeidene uttaler at det må anses uheldig at tomter, aksjer og andre formuesobjekter hvor kostprisen ikke er kommet til fradrag fra deltakerlignede selskaper, ikke utløser den samme økning av selskapsinntekten som ved slikt uttak fra aksjeselskap. Aksjer og tomter er gjenstand for verdistigning og den latente gevinst bør ikke forbli latent ved en overføring til den enkelte deltager.⁸⁰ Begrunnelsen om at reglene bør være de samme for deltagerlignet selskap og aksjeselskap er kritisert i teorien, siden godtgjørelsesmetoden bare gjaldt for aksjeselskap og ikke deltagerlignet selskap. At latent gevinst ikke bør forbli latent etter overføring til den enkelte deltager, synes imidlertid å være en begrunnelse med bredere forankring i lovens formål.⁸¹

En utdeling av utbytte fra et aksjeselskap eller likestilt selskap medfører uttaksbeskatning på selskapets hånd når vilkårene for dette foreligger. Dette gjelder uansett om utbytte deles ut i form av tjenester, formuesobjekter eller helt eller delvis fri bruk av aksjeselskapets eiendeler.⁸² En utbytteutdeling til aksjonær i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller deltagerlignet selskap, eller i tilfelle der mottager får en gave, vil kunne bli beskattet på mottagers hånd. For aksjeselskaper er utbyttebeskatning hjemlet i sktl. § 10-11, og for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er utdelingsbeskatning hjemlet i sktl. §§ 10-42 og 10-45.

Mottagers skatteplikt må gjennomgående betraktes som uavhengig av skatteplikten ved uttak. Det er virksomheten eller giver som er forpliktet til å betale uttaksbeskatning ved uttak. Dernest er det mottageren som er gjenstand for beskatning for utbytte eller utdelingsbeskatning. Juridisk regnes ikke dette som dobbeltbeskatning, men det kan

⁷⁸ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg. s. 203

⁷⁹ Dragvold, Skatterett 1996, s. 287.

⁸⁰ Ot. Prp. nr. 19 (1994-95) s. 181

⁸¹ Zimmer, Bedrift selskap og skatt, s. 158

⁸² Lignings-ABC 2009/10, s. 1318

være økonomisk dobbeltbeskatning. Det vil være tilfellet ved en overføring fra aksjeselskap som blir uttaksbeskattet, til aksjonær som blir beskattet for de overførte midlene som utbytte. Denne formen for økonomisk dobbeltbeskatning er ikke i strid med skattereglene.⁸³ I en byrettsdom blir det uttalt at i praksis resulterer ofte uttaksbeskatning også i utbyttebeskatning og at det ikke nødvendigvis er grunn til å skille mellom de to situasjoner.⁸⁴ Også for andre selskapsformer enn aksjeselskap kan det forekomme økonomisk dobbeltbeskatning ved at virksomheten som deler ut formuesobjektet blir uttaksbeskattet, mens mottager kan bli beskattet for den fordel vedkommende mottar.

For aksjeselskap gjelder det et unntak som innebærer at uttaksbestemmelsen sjeldnere aktualiserer seg. Etter fritaksmetoden er et aksjeselskap fritatt for skatteplikt av aksjeinntekt jf. sktl. § 2-38(1), litra a). Fritaksregelen gjelder tilsvarende ved uttak av eierandeler fra aksjeselskapet, jf. sktl. § 2-38(2).

2.7.2 Skattesubjektene

Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og aksjonærene er selvstendige skattesubjekter. Men i sammenheng med overføringer mellom selskapet og aksjonær er det ikke gitt at de er å betrakte som selvstendige subjekter i enhver sammenheng. I Rt. 2002 s. 56 Lefdal, uttaler Høyesterett at partene synes å være enige om at et aksjeselskaps vederlagsfrie overføring av formuesgjenstander til aksjonærene skal vurderes etter alternativet for gaveoverføring i sktl. § 5-2(1) første punktum. Høyesterett har imidlertid et annet syn på saken. Høyesterett mener at aksjeselskapets vederlagsfrie overføring av aksjer ikke er gaveoverføringer, men uttak til egen bruk. Høyesterett mener det heller ikke kan kreves noen form for gavehensikt på selskapets hånd som vilkår for uttaksbeskatning ved slike overdragelser. Som nevnt anfører videre Høyesterett at skatterettslig teori og forarbeidene har noe ulike uttalelser om denne type transaksjoner skal bedømmes som uttak til eget bruk eller gaveoverføring, men at Ot. prp. nr. 35 (1990-91) ser det mest nærliggende å anse dette som uttak til eget bruk. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) uttaler at egen bruk omfatter at "aksjeselskaper overfører

⁸³ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, s. 198-199

⁸⁴ Utv. 2001 s. 1099

naturalverdier til aksjonæren som utbytte”.⁸⁵ Denne tolkningen av bestemmelsen kan synes noe underlig. Et aksjeselskap og en aksjonær er forskjellige skattesubjekter og det kan fremstå naturlig å anse en overføring fra et skattesubjekt til et annet som gaveoverføring. Skal denne forståelsen av uttaksbestemmelsen legges til grunn, må det bety at hva som utløser uttaksbeskatning som ”uttak til egen bruk” og gaveoverføring ikke nødvendigvis følger distinksjonen mellom skattesubjektene.

Uttalelsene i Lefdal kan tale for at aksjeselskapet og aksjonær må anses som samme subjekt ved en overføring fra selskap til aksjonær. Men det er mulig at hovedpoenget i Rt. 2002 s. 56 Lefdal var at gavehensikt ikke kan kreves ved uttak fra aksjeselskap og at det derfor ikke er grunn til å legge altfor stor vekt på de videre implikasjoner av Høyesteretts begrunnelse for å komme frem til dette resultat.

Lefdal-dommen legger til grunn at uttak fra aksjeselskap til aksjonær skjer som uttak til egen bruk, men i Storhaugen-dommen blir det uttalt at ”uttak til egen bruk” og ”gaveoverføring” nærmest må anses som likestilte alternativer. Men for gavealternativet er ordlyden i uttaksbestemmelsen ikke helt dekkende siden det språklig ikke er naturlig å klassifisere aksjeutbytte som gave. Gavehensikt mangler når aksjeutbytte anses som godtgjørelse for den egenkapital som er stillet til disposisjon for selskapet av aksjonæren.⁸⁶ For aksjeselskap skal utdelinger av gjenstander fra aksjeselskap til aksjonær alltid omfattes av skatteplikten, og da er det klart at gavehensikt ikke kan være et vilkår i disse tilfeller, selv om det for øvrig er et omdiskutert spørsmål om gavehensikt er et vilkår for skattepliktig uttak ved gaveoverføring.

Ved uttak fra deltagerlignet selskap kan det være en enkelt deltager som står for uttaket og som får fordelen ved det. Samtidig vil uttaket medføre en økning av det deltagerlignede selskapets nettoinntekt med en andel på hver av deltagerne. Men når det bare er deltageren som har foretatt uttaket som får glede av det, kan det synes urimelig at de øvrige deltagerne i det deltagerlignede selskap skal bli uttaksbeskattet for dette på sin andel i selskapet. Ot. prp. nr. 19 (1994-95) anfører at det likevel ikke er et godt

⁸⁵ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.4

⁸⁶ Dragvold, skatterett, 1996 s. 283

alternativ å legge uttaksbeskatningen direkte til den uttakende deltager. Dette kan være et problem siden det kan oppstå skjevheter i uttatt kapital deltagerne imellom. Det er et overordnet skattepolitisk hensyn at beskatningen skal være rettferdig. Skattytere med like store inntekter bør ha samme skattebyrde. Ot. prp. nr. 19 (1994-95) uttaler at skjevheter som kan oppstå på grunn av uttak må forutsettes rettet opp etter hvert, ut fra de økonomiske interessene i selskapet. En mulighet er at fordelingen av innskudd blir endret som følge av skjevhetene som oppstår ved uttak.⁸⁷

Forarbeidene synes å være klare på at et uttak som den uttakende deltaker foretar, ikke kan beskattes direkte på den uttakende deltakers hånd. Å uttaksbeskatte den enkelte deltager direkte ville være et brudd med prinsippet for hvordan uttaksbeskatningen fungerer. Uttaksbeskatningen skal tilordnes virksomheten hvor innvinningen finner sted og ikke hos den enkelte deltager. Forarbeidene uttaler seg ikke like klart om hvordan skjevhetene som kan oppstå ved uttak skal bøtes på. At fordelingen av innskudd endres, er eventuelt bare en måte å rette opp skjevhetene på, og forarbeidene synes ikke å utelukke at det også kan være andre måter.

Et sameie kan lignedes enten etter nettometoden eller etter bruttometoden. Et sameie som har selskapskarakter vil bli lignet etter nettometoden på samme måte som et deltagerlignet selskap, jfr. Selskapsloven § 1-1(1).⁸⁸ Dermed kan uttak fra sameie skape skjevheter på samme måte som for deltagerlignede selskaper for øvrig.

Videre er det et spørsmål om hvordan en overføring fra aksjeselskap til et annet skattesubjekt skal klassifiseres. En ytelse som inngår i en gjensidig bebyrdende og balansert avtale mellom partene vil ikke regnes som uttak. Dette fremgår av Rt. 2002 s. 56, Lefdal. Dette følger også av at det er fordelen ved et uttak som kommer til beskatning, og ved en gjensidig bebyrdende og balansert avtale foreligger ingen fordel som kan komme til beskatning.

⁸⁷ Ot. prp. nr 19 (1994-95) pkt 8.3.3

⁸⁸ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 390

En overføring av naturalia fra aksjeselskapet til en aksjonær eller ansatte vil ikke være uttak dersom det er et ledd i lønnsutbetalingen. Dette forutsetter imidlertid at utdelingen av naturalia svarer til en arbeidsinnsats. I den grad det ikke er samsvar mellom arbeidsinnsatsens omfang og verdien til de utdelte naturalia, må den overskytende verdien til de utdelte midlene beskattes som uttak.

Når et aksjeselskap beslutter å betale utbytte til aksjonær i form av formuesobjekt eller tingstjeneste, kan det stilles spørsmål om dette skal bedømmes som uttak eller realisasjon. Det er en forutsetning at ytelsen er vederlagsfri for at det skal bli uttaksbeskattet. Ved gavesalg vil i prinsippet den delen av ytelsen som betalingen dekker, ikke komme til beskatning, mens den delen av ytelsen det ikke er betalt vederlag for, vil bli uttaksbeskattet. Inngår overføringen i en gjensidig bebyrdende og balansert avtale, er det i prinsippet ikke aktuelt med uttaksbeskatning. Når selskapet beslutter å utbetale utbytte, har aksjonæren en fordring på selskapet og når selskapet oppfylder forpliktelsen er selskapet kvitt gjelden. Avhengig av hvordan en velger å se på dette så kan dette heller anses å være realisasjon, med den følge at uttaksregelen ikke kommer til anvendelse.⁸⁹ Men en slik forståelse vil innskrenke anvendelsesområdet for uttaksbestemmelsen. I praksis er det lagt til grunn at uttak normalt beskattes etter sktl. § 5-2 og ikke etter hovedregelen i sktl. § 5-1.⁹⁰ Praksisen tilsier at hovedregelen om beskatning ved realisasjon i sktl. § 5-1 bør tolkes innskrenkende, slik at uttakstilfellene ikke omfattes av denne bestemmelsen, og at det heller uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2.

Generelt så er ikke selskapets egen klassifikasjon av disposisjonen avgjørende for om det skal regnes som skattepliktig uttak. Det avgjørende må være om det reelt sett er et uttak. Har selskapet angitt en utdeling av naturalia som lønn, så kan disposisjonen likevel beskattes som uttak om aksjonæren eller den ansatte ikke har utført arbeid for lønnen.

⁸⁹ Dragvold, Skatterett, 1996 s. 286-287

⁹⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 24.2.1

3 Skattefrie disposisjoner

Enkelte bestemmelser i skatteloven fritar for skatteplikten etter uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2. En del skattefrie disposisjoner er allerede nevnt. Aksjeselskaper er fritatt for uttaksbeskatning etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Det betyr at aksjeselskaper fritt kan overdra aksjer uten at det utløser uttaksbeskatning.

Hvor aksjene er eid av fysiske personer, vil uttaksbeskatning normalt være utelukket fordi sktl. § 5-2(1) annet punktum stiller som vilkår at gevinsten blir avskrevet for enkeltpersonforetak og sameie. For fysiske personer er uttaksbeskatning uansett utelukket når det er tale om en ”gave hvor mottager trer inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsgrunnlag, og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen”, jfr. sktl. § 5-2(2). Bestemmelsen henviser til kontinuitetsprinsippet i sktl. § 10-33(1) der det står at ved gave av aksjer, trer gavemottager inn i givers inngangsverdi. Dermed er ikke uttaksbeskatning aktuelt. Bestemmelsen gjelder tilsvarende ved gave av andel i deltagerlignet selskap jf. sktl. § 10-46.⁹¹

Forarbeidene understreker at reglene ved omdannelse fra privat næringsvirksomhet til aksjeselskap og reglene om kontinuitet ved fusjon og fisjon vil gå foran uttaksreglene.⁹² Ved fusjon og fisjon gjelder det skattefrihet i henhold til sktl. § 11-1 flg. Omdanning av virksomhet til aksjeselskap som den næringsdrivende i det vesentlige eier selv, kan skje skattefritt jfr. Sktl. § 11-20(1) litra a) med tilhørende forskrift. Omdannelse fra enkeltpersonforetak eller deltagerlignet selskap til et annet deltagerlignet selskap kan også skje skattefritt etter sktl. § 11-20(1) litra c). Videre kan konserninterne transaksjoner foretas skattefritt jfr. Sktl. § 11-21. Ved omstruktureringer av virksomheter kan enkelte disposisjoner unntas for beskatning etter nærmere samtykke fra Finansdepartementet dersom det er et ledd i rasjonalisering av virksomheten jfr. sktl. § 11-22. Bestemmelsene som er nevnt her fritar for skatteplikt, og det vil si at i den grad disse disposisjonene omfatter uttak så er det skattefritt.

⁹¹ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 366-367

⁹² Ot. prp. nr. 35 (1990-91), pkt. 24.1

Unntaksbestemmelsen for generasjonsskifte i sktl. § 5-2(1), tredje punktum er aktuell for enkeltpersonforetak. Etter bestemmelsen er gave, gavesalg og arveforskudd knyttet til givers virksomhet ikke skattepliktig når gavemottageren plikter å svare arveavgift etter arveloven, dersom vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten. Det kreves ikke at mottager faktisk har måttet svare arveavgift, det er tilstrekkelig at vedkommende tilhører dem som kunne blitt arveavgiftspliktig. Om gjenstanden uttaket gjelder ikke overstiger fribeløpet på kr. 470 000, kan mottager slippe å betale både uttaksskatt og arveavgift. Testamentsarving omfattes også av sktl. § 5-2(1), tredje punktum, jfr. arveavgiftsloven § 2(1), litra b). Dermed er det mulig å unnslippe uttaksbeskatning ved å sørge for at mottager er oppført som testamentsarving, men for kortvarige innsettelse som arving kan det være aktuelt for ligningsmyndighetene å skjære igjennom. Hvor grensen for gjennomskjæring går, er imidlertid uklart.⁹³

4 Verdssettelse av uttaket

4.1 Generelt

Formuesobjektet eller tjenesten som uttaket gjelder må verdsettes. Verdssettelsen vil være grunnlaget for beskatningen. Fordelen verdsettes til differansen mellom formuesobjektets omsetningsverdi og inngangsverdi, jf. sktl. § 5-2(1), siste punktum. Bestemmelsen viser videre til kapittel 9 i skatteloven som inneholder regler om fastsettelse av gevinst og tap ved realisasjon, og i utgangspunktet vil de vanlige regler om verdssettelse ved realisasjon være gjeldende. Men rettspraksis har vist at det i enkelte tilfeller kan være grunn til å presisere hva som er grunnlaget for beregningen av fordelen ved uttaksbeskatning.

Verdssettelse av formuesobjekter tar utgangspunkt i omsetningsverdien, jfr. sktl. § 5-3. Det vil si hva formuesobjektet kan forventes å bli omsatt for på det åpne marked. Det er

⁹³ Gjems-Onstad, Bedriftsskatterett, s. 210

omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet for uttaket som er avgjørende. Etter sktl. § 14-2(3) skal uttak eller overføring av verdier til endret bruk etter sktl. § 5-2 inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet. At det er omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet som er avgjørende, er sikkert etablert praksis, selv om det ikke fremgår klart av lovteksten for realisasjon.⁹⁴ Dette må også antas å gjelde for uttak.

Siden det ofte er vanskelig for ligningsmyndighetene å ta stilling til verdien av formuesobjekter og tjenester, er det laget takseringsregler i forskrift i henhold til ligningsloven § 7-1. Takseringsreglene gjelder for verdsettelse ved realisasjon. Disse bestemmelsene går dels i detalj inn på hvordan en rekke forskjellige naturalytelser skal verdsettes. Forskriften er ikke bindende for ligningsmyndighetene og kan fravikes, men det kreves at forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen for at forskriften kan fravikes. De standardiserte verdsettelsene er antageligvis gjennomgående gunstige for skattyter, da det store omfanget av naturalytelser kan tyde på det.⁹⁵ Imidlertid fremgår det av takseringsforskriften § 2-2-1 at ”uttak av varer eller tjenester fra et foretak til egen bruk eller gaveoverføring verdsettes til det beløp foretaket ville oppnådd ved salg av de uttatte varer eller tjenester”. De gunstige reglene i takseringsforskriften gjelder derfor bare ved realisasjon og ikke for uttak. For uttak faller man tilbake til hovedregelen om at verdsettelse skal foretas ut fra omsetningsverdien til formuesobjektet.

Som nevnt holder rettspraksis åpent for at verdien på gjenstanden eller tjenesten kan settes både høyere og lavere enn omsetningsverdien ved uttak om særlige forhold gjør seg gjeldende. Men også i forhold til verdsettelsesreglene generelt ser det ut til at subjektive forhold hos skattyter kan vektlegges, men da først og fremst til gunst for skattyter. I et yrkesforhold med boplikt som for eksempel for prester legger lignings-ABC opp til at når det er et vilkår ved arbeidet å benytte boligen, må verdsettelsen av boligen kunne begrenses i forhold til en rimelig behovsstørrelse for det private forbruk hensett til den ansattes forhold, familiens størrelse etc.⁹⁶ Også for andre

⁹⁴ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 130

⁹⁵ Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 129-130

⁹⁶ Lignings-ABC 2009/10 s. 201 og Zimmer, Lærebok i skatterett 6. utg. s. 130

formuesobjekter kan den omstendighet at skattyter neppe ville anskaffet tilsvarende gjenstand for egen regning tilsi at gjenstanden bør verdsettes til en lavere verdi. Dette viser at det er rom for å hensynte subjektive elementer ved de generelle regler om verdsettelse. Denne formen for fravikelse fra formuesgjenstandens verdi er det imidlertid ikke rom for ved uttak, siden det alltid vil være skattyter som selv har valgt å ta ut godet.

For verdsettelse av uttak er det to Høyesterettsdommer som er sentrale, Rt. 2003 s. 536, Storhaugen og Rt. 2002 s. 56, Lefdal. Disse dommene viser at verdsettelsen kan settes henholdsvis høyere eller lavere enn uttaksobjektets omsetningsverdi. dommene omhandler spørsmål det har vært knyttet vesentlig rettslig tvil til, og særlig førstnevnte dom har vært omdiskutert.

4.2 Rettspraksis om verdsettelse ved uttak

4.2.1 Rt. 2003 s. 536, Storhaugen

Et aksjeselskap som drev med investering i oljevirksomhet hadde latt selskapets eneaksjonær og hans familie bo vederlagsfritt i en bolig som selskapet eide. Det første året betalte ikke eneaksjonæren leie, mens det andre året betalte eneaksjonæren en leie som åpenbart var underpris. Selskapet anførte at utgangsverdien på boligen ikke kunne settes høyere enn leieverdien av huset på det frie markedet. Høyesterett slår fast at når selskapet som i dette tilfellet har gitt avkall på presumptivt høyere inntekt ved å foreta en selskapsfremmed disposisjon på grunn av interessefellesskapet, kan selskapet uttaksbeskattes basert på en verdsettelse som er høyere enn leieverdien av boligen i det åpne marked. Høyesterett fastsetter verdien på uttaket ut i fra hva som er å anse som en disposisjon i tråd med selskapets virksomhet. Høyesterett mener at kjøpet av boligeiendommen er en disposisjon som medfører inntektstap når selskapet ikke får dekket sine løpende låne- og driftskostnader og ikke i tillegg oppnår en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet. Inntekten skal da fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Siden Høyesterett antar at boligeiendommen ikke hadde blitt kjøpt uten interessefellesskapet, må verdsettelsen av uttaket skje ut fra hvordan pengene selskapet brukte på å erverve eiendommen ville blitt anvendt og investert uten interessefellesskapet.

Det sentrale spørsmålet i dommen er om sktl. § 5-2(1), fjerde punktum kan suppleres med sktl. § 13-1 med hensyn til verdifastsettelsen av formuesobjektet. Høyesteretts konklusjon er at sktl. § 13-1 kan supplere sktl. § 5-2(1), fjerde punktum. Men i den juridiske litteratur er det sådd tvil om det er rom for å anvende sktl. § 13-1 på denne måten. I sktl. § 5-2(1), siste punktum står det at skattepliktig inntekt ved uttak beregnes ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi og etter sktl. § 5-3 verdsettes fordel i annet enn norsk mynt til omsetningsverdi. Harboe har behandlet dommen i en artikkel der han stiller seg kritisk til flere punkter i dommen. Han stiller spørsmål ved om sktl. § 13-1 kan åpne for å fravike verdsettelsen etter sktl. § 5-2(1), siste punktum og sktl. § 5-3. Han argumenterer ut fra at sktl. § 13-1 ikke gir selvstendig hjemmel for noe som helst i materiell henseende. Derfor mener han at verdsettelsen må være basert på sktl. §§ 5-2 og 5-3. Høyesterett konstaterer at det er spørsmål om hovedregelen om verdsettelse i sktl. § 5-3 skal fravikes gjennom sktl. § 13-1. Harboe hevder at dette er et bastant brudd med den korrekte forståelsen av sktl. § 13-1. Høyesterett har rett til å fravike etablert rettsoppfatning, men når problemene i tilknytning til en slik anvendelse av sktl. § 13-1 ikke synes å være adressert eller drøftet av Høyesterett, kan det indikere at problemet ikke er tilstrekkelig bevisstgjort og behandlet av Høyesterett.⁹⁷

Høyesterett uttaler at det kan være aktuelt å fastsette en verdi som er høyere enn markedsprisen dersom markedsleien ikke gir dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital. Høyesterett argumenterer ut fra at Storhaugen invest og eneaksjonæren som hadde interessefelleskap, gjennom investeringen i eiendommen, har disponert midlene på en måte som ikke hadde vært aktuelt om interessefelleskapet ikke forelå. Dommen legger til grunn at investeringen i boligen var en selskapsfremmed disposisjon. Det forutsettes altså i dommen at midlene som ble benyttet til å investere i boligen kunne vært disponert på en annen måte som var mer i tråd med selskapets virksomhet og som ville gi større avkastning. Det å anslå et hypotetisk forløp for hvordan midlene investert i formuesobjektet alternativt ville blitt investert er utvilsomt vanskelig. I en byrettsdom inntatt i Utv 2001 s. 1099 er det

⁹⁷ Harboe, Skatterett 2003, s. 119

uttrykt at usikkerhetsmomentene er så store at det eventuelt er mest hensiktsmessig å forholde seg til verdien av avkastningen av eiendommen det faktisk er investert i. Vurderingen av hva som er selskapsfremmed investering må selvsagt være konkret i den enkelte sak, men det kan nok være grunn til å utvise en viss tilbakeholdenhet i vurderingen av hva selskapet alternativt ville velge å investere i.

Dommens forståelse av armlengdeprinsippet er også problematisk. Harboe mener Høyesterett har misforstått. Han legger til grunn at der det foreligger et interessefellesskap mellom partene, skal transaksjoner mellom dem skje på armlengdevilkår. Det vil si at vilkårene må være tilsvarende det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Ut fra dette skulle det utelukkende være et spørsmål om transaksjonen har skjedd til markedsmessig prising. Men Høyesterett uttaler at sktl. § 13-1 gir rom for å fastsette verdsettelsen til en verdi som er høyere enn markedsmessig prising. Det uttales i dommen at den oppofrelse som selskapet har hatt ved kjøpet og omdisponeringen av eiendommen, overstiger eiendommens markedsløse og at det velter privatutgifter over på selskapet. Men hva slags privatutgifter er det som veltes over på selskapet? Harboe finner ingen forklaring på hvordan privatutgifter kan veltes over på selskapet når leietaker kunne leid tilsvarende til markedspris. Den eneste måten dette kan henge sammen etter Harboes syn, er om det legges til grunn at aksjonæren hadde kjøpt eiendommen og selv måtte dekke kostnadene i forbindelse med kjøpet. Men han mener dette ikke har skatterettslig relevans. Et selskap står fritt til å disponere midlene slik det ønsker. At disposisjonen skal skje til markedspris er et vilkår, men for øvrig kan det ikke kreves at investeringene plasseres der de gir høyest avkastning.⁹⁸

Også i Zimmers artikkel om dommen er det gitt uttrykk for at begrunnelsen for at sktl. § 13-1 vil kunne benyttes til å fastsette en høyere verdi enn markedsprisen er lite overbevisende. At markedsverdien av bofordelen skal beskattes er klart. Det som krever en begrunnelse er at det skal skje en beskatning utover markedsverdien av bofordelen. Høyesterett stadfester lagmannsrettsdommen og i lagmannsrettsdommen er det med henvisning til lagmannsrettsdommen i Utv. 1994 s. 1160 Bøgh Hafsøe, sagt at rentebelastningen og selskapets driftsutgifter var det beløp som aksjonæren selv hadde

⁹⁸ Harboe, Skatterett 2003, s. 121-122

måtte oppofre dersom han skulle ervervet fordelene på egen hånd. Zimmer påpeker at dette resonnementet forutsetter at man ser bort fra at hvis aksjonæren hadde kjøpt eiendommen, ville han kunne innkassere en eventuell verdistigning ved salg av eiendommen.⁹⁹ Dommen legger riktignok til grunn at ved verdsettelsen skal man se bort fra mulighetene for gevinst ved salg av boligen og begrunner dette i ligningstekniske hensyn, men Zimmer hevder at fra et økonomisk perspektiv har det lite for seg å se bort fra verdistigningen ved vurderingen av en investering.¹⁰⁰ For ved en investering vil mulighetene for verdistigning og gevinst ved salg ofte være en viktig faktor ved investeringen og det kan synes lite rimelig at man skal se bort fra verdistigningen ved investeringen.

Selskapsrettslig står et selskap fritt til å bedrive en virksomhet slik den selv ønsker og å disponere midlene i selskapet ut fra selskapets egne vurderinger. Høyesteretts fokus på selskapsfremmed disposisjon er et legitimt hensyn, men argumentasjonen kan synes å være strukket noe langt i denne dommen. Resultatet blir at hypotetiske inntekter blir beskattet. Det medfører også at det må foretas en vurdering av de investeringer som har funnet sted ved interessefellesskapet, og i den grad vurderingen er at investeringen ville vært plassert på en annen måte som ville gi høyere fortjeneste, er det i teorien en slik hypotetisk investering som er grunnlag for verdsettelsen og som skal beskattes.

4.2.2 Rt. 2002 s. 56, Lefdal

Denne Høyesterettsdommen viser også at utgangspunktet om at formuesobjektet skal verdsettes til omsetningsverdi på et fritt marked kan fravikes. Her fravikes omsetningsverdien som verdsettelsesgrunnlag til fordel for en verdsettelse som var avtalt mellom partene på et tidligere tidspunkt. Mens verdsettelsen ble forhøyet i Storhaugen, blir verdsettelsen justert ned i Lefdal ut fra en forutgående og gjensidig avtale mellom partene.

I saken hadde selskapet Nor-import AS som blant annet drev med distribusjon av øl og mineralvann, kommet i økonomiske vanskeligheter. Nor-import var eid av far og sønn

⁹⁹ Zimmer, Skatterett 2004, s.346

¹⁰⁰ Zimmer, Skatterett 2004, s. 349

Lefdal med en eierandel på 50 % av aksjene hver. Ringnes AS var hovedleverandøren. Ringnes hadde et tilgodehavende på mer enn 12 millioner kroner på Nor-import. For å muliggjøre fremtidig drift av Nor-import, ble det inngått en avtale mellom partene. Avtalen innebar at aksjene i selskapet Perhusvegen 3 AS, som var eid av sønn Lefdal, skulle overføres til Nor-import. Deretter ble det avtalt at dersom Nor-import driver med overskudd og de øvrige vilkårene er oppfylt, skal Lefdal som solgte aksjene i Perhusvegen AS til Nor-import eller hans far, ha rett til å kjøpe aksjene tilbake til samme betingelser som de ble solgt for. Da Nor-imports økonomiske situasjon forbedret seg betraktelig i løpet av noen år, solgte selskapet aksjene i Perhusvegen AS tilbake i henhold til avtalen. Vederlaget var kr. 5000 pr. aksje som fastsatt i avtalen. Ligningsnemda hadde verdsatt aksjene ved overdragelsen til kr. 72 000 og anså differansen mellom denne verdien og vederlaget på kr. 5000 som utbytte som far og sønn Lefdal måtte betale og som uttaksbeskatning som selskapet Nor-import måtte betale. Ligningsnemda la dermed til grunn at den skattepliktige inntekt var på kr. 72 000 minus kr. 5000, det vil si kr. 67 000 pr. aksje. Kr. 67 000 vil da være grunnlaget for uttaksbeskatning for selskapet Nor-import, og den samme summen vil være grunnlaget for utbyttebeskatning for de to aksjonærene. Høyesterett anså ikke aksjenes verdiøkning i forhold til den på forhånd avtalte prisen pr. aksje som et uttak som utløste beskatning ved at gjenkjøpsretten ble benyttet, selv om verdien av aksjene hadde økt betraktelig. Høyesterett anså avtalen mellom partene om forkjøpsrett som gjensidig tyngende og som et balansert kontraktsforhold. Under denne forutsetning er det ikke aktuelt å beskatte verdiøkningen av aksjene i gjenkjøpsavtalen som uttak.

Rt. 2002 s. 56, Lefdal fraviker utgangspunktet for verdsettelsen ved uttak av formuesobjekter etter sktl. § 5-2(1), siste punktum og sktl. § 5-3 om at verdsettelsen skal skje til omsetningsverdi. Høyesterett opphever ligningen siden det følger av avtalen at selskapet var forpliktet til å selge aksjene for kr. 5000 pr. aksje, og da mener Høyesterett at utgangsverdien heller ikke kan settes høyere enn dette. Så lenge den forutgående avtalen er reell og gjensidig tyngende og den i realiteten er inngått på et tidligere tidspunkt, gir det ikke grunnlag for uttaksbeskatning.

Som i Storhaugen er det et spørsmål om transaksjonene totalt sett fremstår som forretningsmessige, slik at argumentasjonen er ikke helt ulik i disse to dommene. I

Storhaugen var armlengdeprinsippet avgjørende for å oppjustere verdsettelsen av uttaket, mens i Lefdal var den forutgående avtalen å anse som et ledd i en gjensidig tyngende forretningsmessig transaksjon. Selv om det er forskjellig grunnlag for fravikelsen av prinsippet om verdsettelse til omsetningsverdi, kan således begge dommene sies å være et uttrykk for det overordnede prinsipp om at omsetningsverdien av formuesobjektet ved uttak kan fravikes som verdsettelsesgrunnlag dersom transaksjonen må anses å ha en annen verdi ut fra objektive forretningsmessige vurderinger.

I Lefdal-dommen er det rimelig å legge til grunn at det avgjørende er om avtalevilkårene ville være bindende også overfor en uavhengig avtalepartner hvor uttaksbeskatning ikke ville være aktuelt og eventuelt om en slik avtale ville være forretningsmessig plausibel å inngå med en uavhengig avtalepartner. Fremstår avtalen som både bindende og forretningsmessig balansert i forhold til en uavhengig part, er det ikke grunn til å anse den lavere verdsettelsen i avtalen som verken gaveelement eller uttak til eget bruk.

5 Avsluttende kommentarer

Sktl. § 5-2 er den sentrale bestemmelsen om uttaksbeskatning, men hovedregelen om fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet i sktl. § 5-1(1) oppstiller alternative hjemler for uttaksbeskatning og merverdiavgiftsloven har regler om uttak som ligner på sktl. § 5-2. I hvilken grad sktl. § 5-1(1) kan anvendes for uttaksbeskatning når vilkårene i sktl. § 5-2 ikke er oppfylt, er et problem som ikke er fullstendig avklart. Og verken for uttaksregelen i sktl. § 5-2 eller uttaksreglene i merverdiavgiftsloven er rekkevidden av bestemmelsene brakt helt på det rene.

Det kan stilles spørsmål ved om uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 faktisk blir etterlevd og om det er tilstrekkelig kontroll til å forsikre om at bestemmelsen blir riktig håndhevet. I rettsteorien er det tatt til orde for at bestemmelsen bør endres slik at bestemmelsen fremstår mer realistisk. Sktl. § 5-2 er et stykke på vei en papirbestemmelse som i liten grad finner anvendelse i det praktiske liv.¹⁰¹

I prinsippet kunne en tro at bestemmelsen var aktuell av og til for det kan godt tenkes at gjenstander i virksomheten tas ut og blir brukt privat. Men her kan det være grunn til å tro at det er en betydelig underrapportering. For eksempel skal kunstnere som gir bort kunstverk til sine venner, uttaksbeskattes for dette. Også når et objekt doneres til ideelle formål skal dette bli uttaksbeskattet. Det kan høres ut som uttaksbeskatningen kan ramme skattyter hardt, men realiteten er en annen. I praksis blir slike gaver nesten aldri rapportert inn til ligningsmyndighetene.¹⁰²

At også donasjoner til veldedige formål omfattes av uttaksbestemmelsen er klart. Det er ikke inntatt noe unntak for uttak til veldedige formål i sktl. § 5-2. I forbindelse med tsunamikatastrofen i 2004 og jordskjelvkatastrofen i 2005 i Asia, hadde sktl § 5-2 tredje og fjerde ledd oppstilt tidsbegrensede fritak for varer og tjenester ytet som ledd i bedriftens virksomhet. Disse reglene gjelder ikke lenger. Men det viser at det i prinsippet ikke er et unntak for uttak til veldedighet. I praksis er det imidlertid grunn til å tro at uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 knapt blir anvendt for veldedighet selv om alle vilkår er oppfylt. Det vil sjelden eller aldri bli innrapportert som skattepliktig inntekt og en ettersynsrevisor vil antagelig ikke bry seg med å etterligne. I rettsteorien er det stilt spørsmål om det ikke bør være et generelt unntak for uttaksbeskatning i forbindelse med veldedighet.¹⁰³

For veldedighet og mindre gaver kan det synes rimelig at dette ikke kommer til beskatning som uttak, men omfanget av underrapporteringen ved uttak i virksomheter strekker seg kanskje lenger enn det som kan betegnes som rimelig. Det skal nok en del

¹⁰¹ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, s. 200

¹⁰² Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, s. 209

¹⁰³ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, s. 199

til for at et selskap angir en disposisjon som uttak. Det er trolig ikke slik det foregår i praksis. Ofte vil nok overføringer til privat bruk eller gaveoverføringer ikke bli ført opp. Dette vil være i strid med skatteloven og selskapet kan risikere å bli etterlignet, men sannsynligheten for at det skjer er formodentlig ikke så stor. Det kan være vanskelig for kontrollmyndighetene å konstatere når uttak har funnet sted og det er antagelig ikke satt inn store ressurser til å lete etter formuesgoder som er tatt ut av virksomheten uten at det er blitt uttaksbeskattet.

Sktl. § 5-2 er en prinsipielt viktig bestemmelse, selv om den ikke kommer til anvendelse ofte. Uten denne bestemmelsen ville det være fritt frem for å ta ut midler fra virksomheten uten at det kommer til beskatning. Sktl. § 5-2 forhindrer at det skjer en systematisk omgåelse ved at virksomheten overfører formuesgoder skattefritt til mottager. Bestemmelsen tjener dermed en viktig funksjon.

6 Litteraturliste

Litteratur

- Almvik, Fred Ove og Kristiansen, Vegard Bedriftsbeskatning i praksis. 3. utg. 2006.
Fagforlaget, Bergen
- Eckhoff, Torstein Rettskildelære. 5 utg. ved Jan E. Helgesen.
2001. Universitetsforlaget, Oslo
- Gjems-Onstad, Ole Norsk bedriftsskatterett. 7. utg. 2008.
Gyldendal norsk forlag, Oslo
- Knoph, Ragnar Oversikt over Norges rett. 12. utg. 2004.
Universitetsforlaget, Oslo
- Zimmer, Frederik Lærebok i skatterett. 6. utg. 2009.
Universitetsforlaget, Oslo
- Zimmer, Frederik (Red) Bedrift, selskap og skatt. 5. utg. 2010.
Universitetsforlaget, Oslo

Juridiske artikler m.v.

- Aarseth, Helge Lov og rett (1977), Norsk juridisk
tidsskrift. Skattlegging ved uttak av
formuesgjenstander fra næring eller
virksomhet.

Dragvold, Petter	Tidsskrift for skatt og avgift. 14 årg. 1996 Universitetsforlaget. En evaluering av Uttaksregelen i sktl. § 42, første ledd tredje Pkt. flg
Dragvold, Petter	Tidsskrift for skatt og avgift. 12 årg. 1992 Uttaksbeskatning
Harboe, Einar	Skatterett. 2003. Egen bolig i aksjeselskap- Høyesteretts dom av 30. april 2003. idunn.no/skatterett/2003/Nr 2/Egen bolig i Aksjeselskap- Høyesteretts dom av 30. april 2003
Zimmer, Frederik	Skatterett. 2004. Høyesterettsdommer i Skattesaker 2003 Del II. Idunn.no/skatterett/2004/Nr 04/ Høyesterettsdommer i skattesaker 2003 Del II
Lignings-ABC 1994/95	
Ligning-ABC 2009/10	
Kommentarutgave til skatteloven 2003/04, 3. utg. (Gyldendal rettsdata.no)	
Lover	Lov om almennaksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 44
Arveloven	Lov om arv m.m. 3. mars 1972
Folketrygdloven	Lov om folketrygd 28. februar 1997 nr. 19
Ligningsloven	Lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 Nr. 24

Merverdiavgiftsloven	Lov om merverdiavgift 19. juni 2009 nr. 58
Selskapsloven	Lov om ansvarlige selskaper 21 juni 1985 nr. 83
Selskapsskatteloven	Lov om særregler for beskatning av Selskaper og selskapsdeltakere 20 juli 1971 nr. 65. Opphevet
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt 26 mars 1999 nr. 14
Skatteloven av 1911	Lov om skatt av formue og inntekt 18 august 1911 nr. 8
Forarbeider	
Ot. prp. nr. 19 (1994-95)	Evaluering av deler av skattereformen
Ot. prp. nr. 64 (1991-92)	Om lov om endringer i lov av 18 august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)
Ot. prp. nr. 35 (1990-91)	Skattereformen 1992
Ot. prp. nr. 54 (1975-76)	Om endringer i lov om skatt av formue og Inntekt (Skatteloven) av 18. august 1911 m.fl.
Rundskriv m.v.	
Utv. 1994 SKD	Skattedirektoratets melding om ligningen for inntektsåret 1993

Rettspraksis

Høyesterett

Rt. 1992 s. 1379

Dynapac

Rt. 1993 s. 1268

Jacobsen

Rt. 1996 s. 1149

Snekker Andersen

Rt. 2001 s. 1444

Skøyen næringspark

Rt. 2002 s. 56

Lefdal

Rt. 2003 s. 536

Storhaugen

Lagmannsrett

Utv. 1994 s. 1160

Bøgh-Hafsøe, Gulating

Tingrett

Utv. 2001 s. 1099

Tønsberg byrett

Utv. 1979 s. 266

Tønsberg byrett

