

Uttaksbeskatning i et interessefellesskap.

En analyse av "Storhaugen Invest-dommen", Rt 2003 side 536

Kandidatnr: 248

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 26 april 2004

Til sammen 17 989 ord

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	INTRODUKSJON AV OPPGAVENS TEMA	1
1.2	OVERSIKT OVER VIDERE DISPOSISJON	3
1.3	BEGREPSBRUK OG AVGRENSNING	7
1.4	METODEBRUK OG RETTSKILDER	8
2	<u>UTTAKSBESTEMMELSEN</u>	10
2.1	ORDLYD OG HISTORISK UTVIKLING	10
2.2	OVERSIKT OVER VILKÅRENE	11
2.3	INNVINNINGSREGEL OG GEVINSTBEREGNINGSREGEL	11
2.4	HENSYNENE BAK UTTAKSBESTEMMELSEN	14
2.4.1	OMSETNINGSGJENSTANDER	14
2.4.2	ANLEGGSGJENSTANDER	15
2.5	UTTAKSKRITERIENE ”TIL EGEN BRUK” OG ”GAVEOVERFØRING”	16
2.5.1	GAVEOVERFØRING	17
2.5.2	TIL EGEN BRUK	18
2.5.2.1	Nærmere om hvilke omdisponeringer som omfattes av ”til egen bruk”	20
2.6	SÆRLIG OM UTTAK FRA AKSJESELSKAPER OG DELTAKERLIGNEDE SELSKAPER	21
2.6.1	IKKE VILKÅR AT KOSTPRISEN ER KOMMET TIL FRADRAG	21
2.6.2	SAMMENHENGEN TIL GODTGJØRELSESYSTEMET VED UTTAK FRA ET AKSJESELSKAP	22
2.6.3	UTTAK FRA DELTAGERLIGNEDE SELSKAPER	25
2.6.4	KONSEKVENSER AV AT DET IKKE STILLES VILKÅR OM KOSTPRISFRADRAG	26
2.7	HVILKET UTTAKSKRITERIUM HAR VÆRT ANVENDT NÅR ET AS STÅR FOR UTTAKET?	26
2.7.1	HVILKE RETTSKILDEFAKTORER BEGRUNNER EN UTVIDENDE TOLKNING?	28
2.8	HVILKE FORDELER OMFATTES AV UTTAKSREGELEN?	30
2.8.1	GJENNOMGANG AV RETTSKILDEFAKTORENE	30
2.8.1.1	Ordlyden	30
2.8.1.2	Forarbeidene	31
2.8.1.3	Lovgrunnen	32
2.8.1.4	Lignings ABC	33
2.9	VERDSETTELSE OG RETTSVIRKNING	33

2.10	TIDFESTING	34
3	<u>INTERESSEFELLELESSKAPSBESTEMMELSEN</u>	<u>34</u>
3.1	ORDLYD OG HISTORISK UTVIKLING	35
3.2	FORMÅL OG VIRKEOMRÅDE	36
3.3	VILKÅRENE FOR SKJØNNSLIGNING ETTER SKATTELOVEN § 13 – 1	38
3.3.1	INGEN SELVSTENDIG HJEMMEL FOR BESKATNING	38
3.3.2	REDUKSJON AV FORMUE ELLER INNTEKT	39
3.3.3	INTERESSEFELLELESSKAP	40
3.3.4	ÅRSAKSSAMMENHENG	41
3.4	SKJØNNUTØVELSEN ETTER SKTL § 13 – 1	41
3.4.1	RETTSKILDEFAKTORENE	42
3.4.2	EKSEMPLER PÅ TILFELLER HVOR DEN FORETATTE TRANSAKSJONEN IKKE LEGGES TIL GRUNN 43	
3.5	DOMSTOLSKONTROLL	44
4	<u>STORHAUGEN INVEST DOMMEN – RT 2003 SIDE 536</u>	<u>46</u>
4.1	SAKENS FAKTISKE BAKGRUNN	46
4.2	SAKENS PROBLEMSTILLINGER	47
4.2.1	ANFØRSLER SOM BLE AVVIST AV HØYESTERETT	47
4.3	VAR VILKÅRENE FOR UTTAKSBESKATNING OPPFYLT ?	48
4.3.1	UTTAK ”TIL EGEN BRUK” ELLER ”GAVEOVERFØRING”?	49
4.3.2	TOLKNINGEN AV UTTRYKKET ”TJENESTE”	51
4.3.3	KONSEKVENSER VED AT TINGSTJENESTER GENERELT ER OMFATTET	52
4.3.3.1	Tingstjeneste overføres fra et aksjeselskap til andre enn aksjonærer	53
4.3.3.2	Tingstjenester overføres fra et enkeltmannsforetak	53
4.4	KOMBINASJONEN AV SKTL §§ 5 – 2 OG 13 – 1	54
4.4.1	DET SENTRALE SPØRSMÅLET – HVILKEN VERDI GIR SKTL § 13 – 1 ANVISNING PÅ?	55
4.4.2	HVILKE RETTSKILDEFAKTORER VEKTLEGGES?	56
4.4.2.1	Ordlyd og forarbeider	56
4.4.2.2	Rettspraksis	56
4.4.2.3	Lovgrunnen	58
4.4.2.4	Hva ligger i begrepet ”selskapsfremmed”?	59
4.5	RETTENS DRØFTELSE AV VILKÅRENE I SKATTELOVEN § 13 – 1	60
4.5.1	INTERESSEFELLELESSKAP	60

4.5.2	VAR SELSKAPETS INNTEKT ”REDUSERT”?	60
4.5.2.1	Hva må inntekten være redusert i forhold til i denne saken?	60
4.5.3	ÅRSAKSSAMMENHENG	62
4.6	HVILKE SIDER AV VEDTAKET BLE OVERPRØVD?	62
4.7	BRUKES SKTL § 13 – 1 SOM EN MATERIELL BESKATNINGSHJEMMEL?	63
5	<u>KILDEHENVISNINGER</u>	65
5.1	LOVER	65
5.2	FORARBEIDER	65
5.3	HØYESTERETTSDOMMER (RT)	65
5.4	UTVALGET, DOMMER OG UTTALELSER M.V. I SKATTESAKER OG SKATTESPØRSMÅL	66
5.5	BØKER	66
5.6	ARTIKLER	66
5.7	ELEKTRONISKE DOKUMENTER	67
5.8	ADMINISTRATIVE UTTALELSER	67

1 Innledning

1.1 Introduksjon av oppgavens tema

I denne oppgaven vil jeg drøfte bruk av interessefellesskapsbestemmelsen i kombinasjon med uttaksbestemmelsen.

I norsk rett finnes det en regel om uttaksbeskatning hjemlet i lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.mars 1999 nr.14 (heretter sktl) § 5 – 2. Uttak oppstilles her som et særskilt innvinningskriterium i tillegg til realisasjon etter sktl § 9 – 2.¹

Bestemmelsen tar sikte på å ”fange opp” disposisjoner som ikke utløser skatteplikt etter de alminnelige regler, og demmer på den måten opp for utnyttelser av ufullkommenheter i skattesystemet. Uttaksbestemmelsen rammer flere ulike disposisjoner og ordlyden er ikke alltid like treffende. For verdifastsettelsen reiser ordlyden likevel ikke tvil, men fastslår at fordeler som innvinnes ved uttak skal verdsettes til omsetningsverdi.

Skatteloven § 13 – 1 er en bestemmelse om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap. Bestemmelsen kan karakteriseres som en lovfestet gjennomskjæringsregel.² Formålet med bestemmelsen er å forhindre at skattesubjekter gjennom et interessefellesskap reduserer sine skattefundament.³ For å oppnå dette kan ligningsmyndighetene, dersom visse vilkår er oppfylt, ved skjønn fastsette inntekt eller formue til det den ville ha vært, dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Dermed bringes de skattemessige forhold i samsvar med de reelle. Det er antatt at

¹ At en fordel er innvunnet innebærer at det på dette tidspunkt skal foretas en vurdering av om det foreligger skatteplikt, se Zimmer side 113-114.

² I juridisk litteratur blir begrepene gjennomskjæring, omgåelse og tilsidesettelse brukt om den samme problemstillingen; hvor går grensen mellom den akseptable skatteplanleggingen og den uakseptable skatteomgåelse. I min avhandling brukes begrepet gjennomskjæring.

³ Med skattefundament menes nettoinntekt eller nettoformue. Reduseres skattefundamentet vil skattyters skattebyrde bli lavere.

bestemmelsen ikke er noen selvstendig hjemmel for beskatning, men kun griper inn i selve verdifastsettelsen ved transaksjoner mellom skattesubjekter i et interessefellesskap.

I april 2003 avsa Høyesterett dommen ”Storhaugen Invest”, Rt 2003 side 536. Faktum var kort fortalt at et aksjeselskap (Storhaugen Invest AS) hadde kjøpt en boligeiendom, og latt eneaksjonæren og hans familie benytte denne vederlagsfritt. Saken gjaldt selskapets ligninger for 1993 og 1994. De rettslige problemstillingene det på denne bakgrunn måtte tas stilling til var:

- (1) Kan selskapet, med hjemmel i uttaksbestemmelsen, beskattes for aksjonærens vederlagsfrie bruk?
- (2) Kan verdsettelsesregelen i uttaksbestemmelsen suppleres gjennom en bruk av bestemmelsen om interessefellesskap?
- (3) Skal RISK beløpene for 1993 og 1994 reduseres?

Alle de tre ovennevnte problemstillingene ble besvart bekreftende.

Temaet for min avhandling er å analysere og belyse hvilke avklaringer ”Storhaugen Invest dommen” gir, når det gjelder tolkningen av uttaksbestemmelsen og bestemmelsen om interessefellesskap.

(1) Ved drøftelsen av om uttaksbestemmelsen gir hjemmel for beskatning av selskapet, tar retten stilling til to tolkningsspørsmål. For det første legges det til grunn at både uttakskriteriet ”*til egen bruk*” og uttakskriteriet ”*gaveoverføring*” er anvendelige når fordeler overføres fra selskap til aksjonær. Dette gjøres til tross for at Høyesterett kort tid forut for ”Storhaugen Invest dommen” hadde uttalt at det var ”*til egen bruk*” kriteriet som skulle brukes i slike tilfeller.⁴ Retten legger for det andre til grunn at også de såkalte tingstjenester er omfattet av uttaksbestemmelsen. Det har vært uklarhet rundt dette spørsmålet og dommen innebærer en avklaring av rettstilstanden.

⁴ Rt 2002 side 56 ”Lefdal dommen”

(2) Rettens tolkning av bestemmelsen om interessefellesskap er interessant. Det legges til grunn at bestemmelsen kan supplere verdsettelsesregelen i uttaksbestemmelsen. Resultatet er at Storhaugen Invest beskattes for en høyere verdi enn markedsverdi.

Interessefellesskapsbestemmelsen gir også, gitt at de foretatte transaksjoner legges til grunn, anvisning på beskatning til markedsverdi. Dette er verdien uavhengige parter ville ha avtalt.

Det sentrale ved Høyesteretts tolkning av sktl § 13 – 1 er at inntektsberegningen ikke foretas med utgangspunkt i de faktiske foretatte transaksjoner. Begrunnelsen synes å ligge i at retten anser selskapets kjøp av eiendommen og den påfølgende utleien som ”selskapsfremmede disposisjoner”. Storhaugen Invest ville ikke ha kjøpt eiendommen, dersom det ikke var for eneaksjonærens boligbehov. Ved beregningen av selskapets inntektsreduksjon sammenlignes det derfor med et hypotetisk hendelsesforløp hvor eiendommen ikke ble kjøpt.

(3) Det avgjøres i tillegg at RISK beløpene skal reduseres, selv om aksjonæren i dette tilfellet ikke hadde krav på godtgjørelse. Problemstillingen har ingen direkte tilknytning til verken uttaksbestemmelsen eller bestemmelsen om interessefellesskap, og behandles ikke nærmere.⁵

1.2 Oversikt over videre disposisjon

Disposisjonen videre vil bli som følgende. I kapittel to og tre redegjør jeg for henholdsvis uttaksbestemmelsen og bestemmelsen om interessefellesskap. Felles for disse to kapitlene er at jeg redegjør for rettstilstanden til de respektive bestemmelsene frem til ”Storhaugen Invest” ble avsagt. I kapittel 4 drøfter jeg selve dommen med fokus på de avklaringer og endringer den medfører av rettstilstanden.

Innledningsvis i kapittel to gir jeg en generell redegjørelse for uttaksbestemmelsen. Som tidligere nevnt tar bestemmelsen sikte på å ”fange opp” disposisjoner som ikke utløser skatteplikt etter de alminnelige regler. I punkt 2.1 til 2.4 utdyper jeg dette ved å

⁵ Om RISK regulering generelt henvises til Zimmer og BAHN 2001 side 325 flg.

redegjøre for den historiske utviklingen, vilkårene bestemmelsen oppstiller, dens funksjon som innvinningsregel og gevinstberegningsregel og hensynene den bygger på.

Denne delen av redegjørelsen er ment for å ”plassere” uttaksbestemmelsen i skattelovens system.

Redegjørelsen går deretter over på de spesifikke sidene av bestemmelsen som var aktuelle i ”Storhaugen Invest dommen”.

Ordlyden i uttaksbestemmelsen er ikke særlig godt tilpasset uttak fra aksjeselskaper. Den synes å være utformet med tanke på uttak fra fysiske personer. Dette fremgår ved at de to alternative uttakskriteriene lyder ”*til egen bruk*” og ”*gaveoverføring*”. Siktemålet med punkt 2.5 er å vise hvorfor disse kriteriene ordlydsmessig ikke er treffende hvor det er et aksjeselskap som står for uttaket.

I motsetning til ved uttak i for eksempel et enmannsforetak, er det ikke noe vilkår for uttaksbeskatning av selskaper at kostprisen har kommet til fradrag ved ligningen. Ved uttak fra aksjeselskaper, som var tilfellet i ”Storhaugen Invest”, skyldes dette sammenhengen til godtgjørelsessystemet. For helhetens skyld redegjør jeg også for begrunnelsen for at regelen er den samme ved uttak fra deltakerlignede selskaper. Dette behandles i punkt 2.6.

Jeg har ansett det nødvendig å redegjøre nokså grundig for denne sammenhengen til godtgjørelsessystemet fordi den også har betydning for tolkningen av uttaksbestemmelsen. Sammenhengen gjør det for det første særlig viktig at også aksjeutbytte er omfattet av uttaksbestemmelsen. Sammenhengen gjør det videre nødvendig at uttaksbestemmelsen er mest mulig konsekvent i den forstand at alle typer fordeler er omfattet.

Med bakgrunn i redegjørelsene fra punkt 2.5 og 2.6, ser jeg i punkt 2.7 på hvilket uttakskriterium som har vært anvendt når det er et aksjeselskap som står for uttaket. Som nevnt finnes det en Høyesterettsdom på området, ”Lefdal”, hvor det ble uttalt at det er ”*til egen bruk*” kriteriet som skal legges til grunn.

I min redegjørelse ser jeg likevel også på hva de øvrige rettskildefaktorene sier om spørsmålet. På den måten får jeg for det første frem et rettskildemessig poeng; at skatteplikt ikke må fremgå klart av ordlyden i bestemmelsen. Redegjørelsen er også nødvendig for å kunne drøfte hvorfor Høyesterett i ”Storhaugen Invest” synes å endre rettstilstanden på dette punktet.

Et uavklart spørsmål har vært om tingstjenester er omfattet av uttaksbestemmelsen. Det særskilte ved tingstjenester er at det dreier seg om ren bruk av formuesgjenstander og det finnes dermed også hjemmel for beskatning av den som overlates bruken i sktl § 5 – 20 (3). En uttaksbestemmelse som også omfatter slike fordeler kan dermed medføre en økonomisk dobbelt beskatning. I punkt 2.8 ser jeg nærmere på de enkelte rettskildefaktorene.

I dommen fravikes som nevnt verdsettelsesnormen om bruk av omsetningsverdi i uttaksbestemmelsen. Dette er et sentralt spørsmål som jeg kommer tilbake til i kapittel fire. I punkt 2.9 forklarer jeg hvorfor uttaksbestemmelsen gir anvisning på omsetningsverdi.

Avslutningvis i punkt 2.10 redegjør jeg kort for tidfestingen ved uttak.

I kapittel tre redegjør jeg for interessefelleskapsbestemmelsen i sktl § 13 – 1. En generell fremstilling av dens formål og virkeområde gis i punkt 3.1 og 3.2.

Tre vilkår må være oppfylt for at sktl § 13 – 1 skal komme til anvendelse. Vilkårene behandles i punkt 3.3. Innledningsvis peker jeg på at bestemmelsen ikke er antatt å være noen selvstendig beskatningshjemmel i punkt 3.3.1. Dette poenget er nødvendig å fremheve fordi Høyesterett i ”Storhaugen Invest”, med henvisning til sktl § 13 – 1 beskatter etter en høyere verdi enn det uttaksbestemmelsen isolert gir hjemmel for.

Er de tre vilkårene oppfylt kan ligningsmyndighetene foreta en skjønnslikning. Et helt sentralt punkt i ”Storhaugen Invest dommen” er at retten aksepterer en inntektsberegning hvor de foretatte transaksjoner ikke legges til grunn. I punkt 3.4 redegjør jeg for hvordan ligningsmyndighetenes skjønnsadgang etter sktl § 13 – 1 (3)

har vært forstått. I forlengelsen av dette behandler jeg kort domstolenes prøvelsesrett av ligningsmyndighetens vedtak etter sktl § 13 – 1. Denne drøftelsen står i punkt 3.5.

Etter gjennomgangen av disse to regelsettene for å klargjøre rettstilstanden, analyserer jeg kapittel fire ”Storhaugen Invest” dommen. Med utgangspunkt i redegjørelsene fra kapittel to og tre ser jeg på hvilke avklaringer og endringer av rettstilstanden dommen medfører.

Sakens faktum og problemstillinger gjengis innledningsvis i punkt 4.1 og 4.2.

Rettens tolkning av uttaksbestemmelsen analyserer jeg i punkt 4.3. Som nevnt i punkt 1.1 tar retten stilling til to tolkningsspørsmål.

For det første legges det til grunn at både uttakskriteriet ”*til egen bruk*” og uttakskriteriet ”*gaveoverføring*” er anvendelig ved overføringer fra selskap til aksjonær. I 4.3.1 drøfter jeg en mulige forklaringer på hvorfor rettens konklusjon avviker fra det som ble lagt til grunn i ”Lefdal dommen”.

For det andre legger retten til grunn at også tingstjenester er omfattet av uttaksbestemmelsen. I punkt 4.3.2 ser jeg på hvilke rettskildefaktorer retten vektlegger. I punkt 4.3.3 peker jeg på at en konsekvens av rettens standpunkt er at i tilfeller hvor det ikke er et aksjeselskap som står for uttaket, kan det oppstå en økonomisk dobbeltbeskatning.

Rettens begrunnelse for at interessefellesskapsbestemmelsen kan brukes som et supplement til uttaksbestemmelsen analyserer jeg i punkt 4.4. Av min drøftelse fremgår det at det sentrale spørsmålet egentlig er hvilken verdsettelse interessefellesskapsbestemmelsen gir anvisning på. Dette spørsmålet beror igjen på hvilken situasjon det skal sammenlignes med, dersom interessefellesskapet tenkes bort. Sentralt i drøftelsen står derfor Høyesteretts begrunnelse for at det ved inntektsberegningen etter sktl § 13 – 1, kan ses bort fra partenes faktiske foretatte transaksjoner.

I punkt 4.5 gjennomgås rettens drøftelse av de tre vilkårene som oppstilles i interessefelleskapsbestemmelsen, før jeg i punkt 4.6 kort ser på hvilke sider av ligningen retten overprøvde.

Avslutningsvis i punkt 4.7 drøfter jeg om retten anvender sktl § 13 – 1 som en materiell beskatningshjemmel.

1.3 Begrepsbruk og avgrensning

En språklig avklaring rundt uttaksbestemmelsen vil jeg gi innledningsvis. Som jeg kommer tilbake til i neste kapittel oppstiller bestemmelsen to alternative innvinningskriterier; ”*til egen bruk*” og ”*gaveoverføring*”. I begge situasjoner vil jeg bruke begrepet ”avgiver” som en betegnelse på det skattesubjektet hvor beskatning skal skje. ”Mottaker” brukes som betegnelse på det skattesubjektet som mottar den skattepliktige fordel.

Mottakers skatteplikt vurderes ikke etter uttaksregelen, men etter de alminnelige regler. Ved innvinning etter kriteriet ”*til egen bruk*” vil avgiver og mottaker (normalt) være det samme skattesubjektet. Det omtales da også gjerne som et intrasubjektivt innvinningskriterium.

Det er videre ikke mulig innenfor oppgavens rammer å redegjøre for uttaksregelen og interessefelleskapsregelen i full bredde. Jeg går i hovedsak inn på de sidene av bestemmelsene som har betydning for dommen. Uttaksbestemmelsen er likevel ganske spesiell, og det er nødvendig innledningsvis i kapittel to å forklare nærmere hva uttaksbeskatning er.

Når det gjelder uttaksbestemmelsen oppstilles det et unntak fra beskatning ved overføring til arveavgiftspliktig arving i tilfeller vedkommende ”*overtar hele eller deler av virksomheten*”, jf sktl § 5 – 2 tredje punktum. Formålet med unntaket er å gjøre det skattemessig mulig å gjennomføre generasjonsskifter mens den eldre generasjon lever. Unntaket er ikke praktisk ved uttak fra et aksjeselskap og var heller ikke aktuelt i ”Storhaugen Invest”. Det behandles ikke nærmere.

For helhetens skyld må det også nevnes at det finnes bestemmelser i skatteloven som fritar for den skatteplikt som følger av uttaksregelen i sktl § 5 – 2. Praktisk viktige unntagelser gjelder ved fusjon og fisjon, jf sktl §§ 11 – 1 flg, omdannelse av enmannsforetak mv til aksjeselskap og deltakerlignet selskap etter sktl § 11 – 20 med tilhørende forskrift, konserninterne overføringer etter sktl § 11 – 21, samt den generelle lempningsregel ved omstruktureringer i sktl § 11 – 22.⁶ Unntakene behandles ikke nærmere.

1.4 Metodebruk og rettskilder

I tråd med alminnelig juridisk metode har de sentrale rettskildefaktorene i arbeidet med avhandlingen vært skatteloven, forarbeidende til skatteloven, rettspraksis, juridisk teori og Lignings ABC.⁷

Skatteretten er systematisk en del av forvaltningsretten. Dette innebærer at de alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper får anvendelse.

Legalitetsprinsippet vil således gjelde og lovstoffet står sentralt. Det gjelder likevel ikke noe strengt krav om at det må forligge klar hjemmel for skatteplikt i lovens ordlyd. Etterlater lovteksten tvil, må også andre rettskildefaktorer trekkes inn, og resultatet kan bli at hjemmel for skatteplikt foreligger.⁸ Uttaksbestemmelsen rammer en rekke ulike situasjoner, og som det vil komme eksempler på, tolkes ordlyden i visse tilfeller utvidende.

Skattelovgivningen bygger i stor grad på begreper som er hentet fra privatretten. Som et utgangspunkt skal slike begreper gis det sammen innhold i skatterettslige sammenhenger som de har i privatretten.⁹ Det finnes dog unntak. Som jeg vil komme tilbake til flere steder i oppgaven har det vært reist spørsmål om ”*gaveoverføring*” skal

⁶ Se Gjems-Onstad 2001 side 225

⁷ Om rettskildelæren generelt, se Eckhoff side 15-37.

⁸ Zimmer side 41

⁹ Zimmer side 43

tillegges en noe annen betydning i relasjon til uttaksbestemmelsen enn det som er vanlig i privatretten.

Dommen jeg skal analysere gjaldt ligninger for 1993 og 1994 og de aktuelle lovbestemmelser fantes i skatteloven av 1911¹⁰. Jeg vil derimot i min gjennomgang ta utgangspunkt i skatteloven av 1999. Dette er uproblematisk da de sidene av bestemmelsene Høyesterett tok stilling til, innholdsmessig, er videreført i dagens lov. De drøftelser og konklusjoner Høyesterett kommer med har dermed gyldighet også etter 1999 loven.

Noen bemerkninger må knyttes til Lignings ABC som rettskildefaktor.

Skattedirektoratet har i boken gitt uttrykk for sin tolkning av de foreliggende rettskilder, uten at eventuell tvil fremkommer. I den grad ABC-en kun inneholder redegjørelser for regler som er nedfelt i mer autoritative kilder har neppe selvstendig betydning som rettskilde.

Skatteretten er dog et område hvor forvaltningspraksis ofte blir påberopt og tillagt ganske stor vekt.¹¹ Et viktig siktemål med Lignings ABC er å oppnå en lik skattemessig behandling av like tilfeller, og man kan i hvert fall som utgangspunkt kunne regne med at anvisningene i ABC følges av ligningsetaten. Boken har relevans som rettskildefaktor ved at den gjør det enkelt å skaffe rede på hva praksis er¹²

I punkt 2.5.2 kommer det et eksempel på at Lignings ABC har gitt uttrykk for en uriktig rettsoppfatning når det gjelder tolkningen av uttrykket "*til egen bruk*". Som rettskildefaktor bør altså boken brukes med varsomhet.

¹⁰ Lov om skatt av formue og inntekt av 18 august 1911 nr 8

¹¹ Eckhoff side 234

¹² Zimmer side 49

2 Uttaksbestemmelsen

Uttaksregelen er forankret i sktl § 5 – 2. Bestemmelsen supplerer den alminnelige inntektsregel i sktl § 5 – 1 ved å oppstille uttak som et alternativt kriterium for innvinning.

Som nevnt i punkt 1.3 har jeg valgt å konsentrere min redegjørelse om de sider av bestemmelsen som er nødvendig for å kunne drøfte ”Storhaugen Invest”.

De sentrale spørsmålene for dette formål blir : Hvordan har uttakskriteriene ”til egen bruk” og ”gaveoverføring” vært forstått? Hvilke typer fordeler har vært ansett omfattet? Etter hvilken verdi skal beskatningen skje?

Jeg minner om at redegjørelsen gjelder rettstilstanden før dommen ble avsagt.

2.1 Ordlyd og historisk utvikling

Skatteloven § 5 – 2 lyder:

”Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap – av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enmannsforetak eller sameie som ikke lignes etter §§ 10-40 til 10-45, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. ... Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. Kapittel 9.”

Opprinnelig fantes ingen generell bestemmelse i skattelovgivningen om skatteplikt ved uttak. Eventuell skatteplikt måtte vurderes i henhold til den alminnelige inntektsregelen i lov om skatt av formue og inntekt av 18 august 1911 nr 8 § 42 første ledd første punktum (dagens § 5 – 1).¹³ Noen kasuistiske regler som innebar skatteplikt ved uttak av omsetningsgjenstander fantes likevel i sktl (1911) §§ 46 – 50.

Sktl (1911) § 46 innebar for eksempel skatteplikt ved uttak av produkter fra gårdsbruk til eget konsum, mens sktl (1911) § 50 omfattet uttak til egen bruk av varer fra regnskapspliktig virksomhet.

¹³ Heretter sktl (1911)

En generell uttaksregel, som også omfattet anleggsgjenstander,¹⁴ kom først inn i skatteloven i 1976 som nytt § 42 første ledd annet og tredje punktum.¹⁵ Bestemmelsen er blitt endret flere ganger og står nå altså i sktl § 5 – 2 .

2.2 Oversikt over vilkårene

Jeg vil for oversiktens skyld kort nevne vilkårene for beskatning slik de fremkommer av ordlyden.

For det første stilles det krav til den begivenhet som skal utløse beskatning. De to alternative uttakskriteriene er *”til egen bruk”* og *”gaveoverføring”*. Det stilles for det annet et krav til hvilke typer fordeler bestemmelsen får anvendelse på. Det må dreie seg om uttak av *”formuesgjenstand, vare eller tjeneste”*. Videre er det et vilkår ved uttak fra enmannsforetak og sameier som ikke er nettolignede at *”kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen”*. Vilåret gjelder altså ikke ved uttak fra blant annet aksjeselskaper.

Alle vilkårene vil i det følgende bli behandlet, men ikke i samme rekkefølge som de fremkommer av ordlyden. Jeg fremhever at behandlingen av uttakskriteriene *”til egen bruk”* og *”gaveoverføring”* er todelt. I punkt 2.5 foretas en generell redegjørelse for hvordan uttrykkene er forstått. Etter å ha pekt på de særlige hensyn som gjør seg gjeldende ved uttak fra aksjeselskaper grunnet sammenhengen til godtgjørelssystemet i punkt 2.6, ser jeg i punkt 2.7 nærmere på hvilket uttakskriterium som har vært lagt til grunn når et aksjeselskap står for uttaket.

2.3 Innvinningsregel og gevinstberegningsregel

Innledningsvis er det klargjørende å redegjøre for uttaksbestemmelsens betydning både som innvinningsregel og gevinstberegningsregel. På denne måten fremkommer forholdet til innvinning ved en realisasjon.

¹⁴ Begrepene anleggsgjenstand og driftsmiddel vil i det følgende bli brukt om hverandre. Med dette mener jeg gjenstander som virksomheten eier og som brukes i virksomheten, uten at det tas sikte på å omsette dem.

¹⁵ Lov om endringer av skatteloven 4 juni 1976 nr 42

De to uttakskriteriene er som nevnt ”*til egen bruk*” og ”*gaveoverføring*”. I begge tilfeller er det tale om beskatning av skattesubjektet som foretar disposisjonen (avgiver). Det særskilte ved uttaksbestemmelsen er at den dreier seg om transaksjoner som medfører skatteplikt selv om skattyter ikke mottar noen fordel fra andre.¹⁶

Beskatning av mottaker reguleres derimot ikke av sktl § 5 – 2. Mottakers skatteplikt må vurderes på bakgrunn av de alminnelige bestemmelser i skatteloven. Viktigste i denne sammenheng er sktl § 5 – 1.

Selv om de to uttakskriteriene gjelder avgivers skatteplikt, er det grunnleggende sett tale om to forskjellige typer situasjoner.

Ved en ”*gaveoverføring*” ytes fordeler til et annet skattesubjekt uten at mottakeren betaler fullt vederlag. Det er hensiktsmessig å skille mellom to tilfeller av ”*gaveoverføring*”.

I det ene tilfellet, gavesalgssituasjoner, får avgiver et vederlag som er lavere enn omsetningsverdien. Det må forutsettes at underprisen beror på et gaveelement. Det vil si at avgiver har hatt til hensikt å berike mottakeren.¹⁷

Uttaksbestemmelsen har i slike tilfeller ikke selvstendig betydning som en innvinningsregel. Et gavesalg er en realisasjon etter sktl § 9 – 2 (1) a.¹⁸

Uttaksbestemmelsens selvstendige betydning er i slike tilfeller kun som en gevinstberegningsregel. Utgangsverdien, gitt at de øvrige vilkårene er oppfylt, skal i følge sktl § 5 – 2 fjerde punktum settes til ”*omsetningsverdi*”.

I det andre tilfellet har uttaksbestemmelsen selvstendig betydning som innvinningsregel. De ”rene” gavetransaksjoner, dvs tilfeller hvor vederlaget ikke med rimelighet kan betegnes som en salgssum, omfattes ikke av realisasjonsbegrepet, jf sktl § 9 – 2 (3) a.

¹⁶ Petter Dragvold 1993 side 253

¹⁷ Se nærmere om gavehensikt i punkt 2.5.1.

¹⁸ Såfremt vederlaget med rimelighet kan betegnes som en salgssum, Rt 2001 side 282

Innvinning skjer her på grunnlag av uttaket. Utgangsverdien skal som ved gavesalg settes til ”omsetningsverdi”.

Skatteloven har ingen bestemmelse som gir hjemmel for beskatning av gavemottakeren. Dette er uttrykkelig presisert i sktl § 5 – 50 (3). Langt på vei er denne bestemmelsen overflødig. Allerede av den alminnelige inntektsregel i sktl § 5 – 1 følger det at formuesforøkelse ved gave ikke er skattepliktig. En gave er ikke ”fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet.”¹⁹ I visse tilfeller svares i stedet arveavgift av gavens verdi²⁰

Ved uttakskriteriet ”til egen bruk” dreier det seg om disposisjoner innenfor det enkelte skattesubjekts egen økonomi. Det er ikke tale om noen overføring av verdier i egentlig forstand, men om en omdisponering til et annet formål hos eier. For eksempel kan en personbil som tidligere er brukt i næring, i stedet bli tatt i bruk til private formål.

En slik overføring til privat bruk omfattes ikke av realisasjonsbegrepet etter sktl § 9 – 2. Uttaksbestemmelsen kan i slike tilfeller derfor karakteriseres som en selvstendig innvinningsregel. Ved gevinstberegningen skal utgangsverdien også her settes til ”omsetningsverdi”.

Når det gjelder kriteriet ”til egen bruk” oppstår i utgangspunktet ikke noe spørsmål om beskatning av mottaker. Avgiver og mottaker er det samme skattesubjektet. Beskatning av mottaker er likevel aktuelt i tilfeller hvor det er et aksjeselskap som står for uttaket. Dette behandles nærmere i punkt 2.7.

¹⁹ Det kan forekomme rettsforhold som inneholder trekk som er typiske for både gave og arbeids/virksomhetsinntekt. I tilfeller hvor det konkluderes med at ”gaven” har tilstrekkelig sammenheng til arbeidet eller virksomheten, skal mottakeren inntektsbeskattes. Noen uttaksbeskatning av avgiver er i slike tilfeller ikke aktuelt. Det er ikke lenger tale om en ”gaveoverføring”.

²⁰ Lov 19 juni 1964 nr 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) § 2

2.4 Hensynene bak uttaksbestemmelsen

Uttaksregelen skal sikre at skattesystemet er konsekvent.²¹ Den anses også å ha som formål å demme opp for utnyttelser av ufullkommenheter i systemet.²² Bestemmelsen forhindrer at verdier blir trukket ut av økonomisk aktivitet uten noe avsluttende skattemessig oppgjør.

Ordlyden i bestemmelsen er knapp og den dekker ulike forhold. Det er noe forskjellige hensyn som taler for at beskatning skal skje ved uttak av henholdsvis omsetningsgjenstander og driftsmidler. Disse illustreres best ved bruk av eksempler.

Jeg vil først vise hva som oppnås ved beskatning av uttak av omsetningsgjenstander, deretter driftsmidler.

2.4.1 Omsetningsgjenstander

Når en virksomhetsutøver produserer varer (eller tjenester) bestemt for videresalg vil han kunne kreve fradrag for fremstillingskostnadene på vanlig måte. Dersom han omsetter gjenstander, vil han på samme måte kreve fradrag for innkjøpskostnadene. Hvis det ikke ble foretatt beskatning i de tilfeller hvor for eksempel en forbruksvare ble tatt i bruk privat eller overført som gave, ville virksomhetsutøveren reelt sett fått fradragsrett for utgifter til privat bruk eller gaver.

Uttaksbestemmelsen medfører at fremstillings- eller anskaffelseskostnadene (som skattyteren har eller vil få fradratt) blir tilbakeført. Man kunne tenke seg at uttaksregelen ”stoppet” med en slik tilbakeføring.

Men ved at beskatningen skal skje som om gjenstanden var solgt til ”omsetningsverdi”, jf sktl § 5 – 2 fjerde punktum går man ett skritt lenger. Ved å inntektsføre den fortjeneste som skattyteren ville ha hatt ved et salg, likestilles han i forhold til andre skattytere som må kjøpe varen med allerede beskattet inntekt. På denne måten blir også uttaksbestemmelsen knyttet tettere opp mot en ”normal realisasjon” etter sktl Kap 9.

²¹ Gjems – Onstad 2001 side 216

²² Zimmer side 281

For eksempel, en skattyter har 100 i kontantinntekter. Skatten utgjør 50 % og for de resterende 50 kjøpes poteter. Vedkommende har intet igjen. En potetbonde har derimot 50 i kontantinntekter og forbruker poteter av egen produksjon til en verdi av 50. Skattesatsen er fortsatt 50 %. Dersom det ikke skjer en beskatning av uttaket til personlig forbruk, vil potetbonden ”komme” bedre ut av situasjonen, han vil sitte igjen med 25 av kontantinntektene. Inntektsføres derimot også uttaket, vil de resterende 25 måtte brukes til å betale skatten av potetforbruket.²³

Uttaksbestemmelsen sikrer en rettferdig horisontal beskatning. Skattytere som må kjøpe varer for konsum likestilles med de som kan konsumere egenproduserte varer.

2.4.2 Anleggsgjenstander

Når det gjelder anleggsgjenstander er hovedproblemet forholdet til avskrivningsreglene.²⁴ Hvis en virksomhetsutøver for eksempel tar til privat bruk en personbil som tidligere er brukt i virksomhet, sikrer uttaksregelen at de eventuelle ”for store” avskrivninger blir ”innhentet” til beskatning.

Er for eksempel bilen kjøpt for 200 000, skattemessig nedskrevet til 50 000, men har en markedsverdi på 70 000, foreligger en nettoverdi på 20 000 som uten en særregel kan bli endelig skattefri.

Hadde skattyter solgt bilen til omsetningsverdi ville differansen kommet til beskatning på vanlig måte. En omdisponering til privat bruk omfattes derimot ikke av realisasjonsbegrepet i sktl § 9 – 2 (1). Dette er behandlet i punkt 2.3.

²³ Denne inntektsføringen av fortjeneste ved uttak er ikke like opplagt som tilbakeføring av fradrag for varekostnadene. I enkelte land nøyer man seg derfor med tilbakeføringen av kostnadene i slike tilfeller, se Zimmer side 281

²⁴ Hovedregelen om kostnadsfradrag i bruttoinntekt gis i sktl § 6-1. Som kortform brukes gjerne ”utgift til inntekts ervervelse”. Vilåårene for fradrag er i korte trekk at det har skjedd en oppofrelse av en skatterettslig relevant fordel og at dette har tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Ved fradrag i form av avskrivninger skjer oppofrelsen ved at gjenstanden (som brukes i inntektsskapende aktivitet eller hvis avkastning er inntekt) reduseres i verdi på grunn av slit og elde.

Uttaksregelen sikrer altså at avskrivninger utover det reelle prisfallet ikke blir stående i tilfeller som beskrevet. Nettoverdien på 20 000 er ikke utgift til inntekts ervervelse og blir innhentet til beskatning ved at utgangsverdien settes til markedsverdi.

Tilsvarende blir det dersom et avskrevet driftsmiddel gis bort. Gitt som i eksemplet ovenfor at den reelle verdi er 70 000, men skattemessig avskrevet til 50 000. Gis det bort uten et differanseoppgjør, vil skattyteren ha fått en inntektsreduksjon på 20 000 som skyldes gave og ikke verdiforringelse.²⁵

Ved at utgangsverdien settes til "omsetningsverdi" (markedsverdi) er det ikke bare avskrivningene som blir innhentet til beskatning. En eventuell verdisstigning på gjenstanden vil også bli beskattet på avgivers hånd.

Verdistigninger på driftsmidler som biler og maskiner er nok ikke særlig praktisk. Ved uttak fra selskaper er beskatning av verdisstigninger mer aktuelt da også ikke-avskrivbare gjenstander som tomter og aksjer er omfattet. Se nærmere punkt 2.6.4.

2.5 Uttakskriteriene "til egen bruk" og "gaveoverføring"

I dette punktet vil jeg foreta en gjennomgang av hva som ligger i uttakskriteriene "til egen bruk" og "gaveoverføring". Hensikten med denne redegjørelsen er å vise hvorfor uttaksbestemmelsen ikke er godt tilpasset aksjeselskaper. Redegjørelsen har dessuten selvstendig verdi i den forstand at det har vært tvil om hvordan uttrykkene skal tolkes. Hvilket kriterium som har vært anvendt ved uttak fra et aksjeselskap, behandles i punkt 2.7.

Generelt kan det sies at begge alternativene stiller krav til at gjenstanden (eller andre verdier) må ha hatt tilknytning til inntektsgivende aktivitet før det kan bli tale om uttak. Om en gjenstand utelukkende har vært brukt privat er det ingen begrunnelse for at

²⁵ I Lignings ABC 2002 side 1159 heter det generelt at formålet med reglene om uttak er "å hente inn til beskatning positiv differanse mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi av formuesobjekter og tjenester som er knyttet til en inntektsgivende aktivitet, men som omdisponeres til et annet formål hos eier, overføres til andre til underpris eller gis bort".

beskatning skal skje om denne senere for eksempel gis bort. Se om hensynene som ivaretas i punkt 2.4.

Ved uttak fra et aksjeselskap blir dette noe annerledes. Sammenhengen til godtgjørelsessystemet medfører at det ikke vil være noe krav til hva gjenstanden har vært brukt til forut for uttaket. Se om dette i punkt 2.6.

2.5.1 Gaveoverføring

Skjer ytelsen i forhold til andre skattesubjekter, forutsetter uttak som et utgangspunkt at det dreier seg om en ”gaveoverføring”, jf sktl § 5 – 2 første punktum. Både gaver og gavesalg omfattes, jf punkt 2.2.

Et tolkningsspørsmål er om uttrykket forutsetter at det foreligger gavehensikt hos avgiveren. Den privatrettslige definisjonen av gave er gjerne: ”Overføring av en formuesverdi fra en person til en annen i den hensikt å berike mottakeren.” Som nevnt i punkt 1.4 må denne definisjonen, som et utgangspunkt, også legges til grunn i skatteretten.

Uttalelser i forarbeidene tyder likevel på at gavehensikt ikke er noe vilkår når det uttales: ”*Skatteplikten omfatter alle overføringer fra virksomheten ... til tredjemann (gaveoverføring og utdeling av utbytte).*”²⁶

I juridisk teori har det vært diskutert om gavehensikt er et vilkår. Usikkerheten rundt spørsmålet er nok, i hovedsak, begrunnet i de særlige problemstillinger som oppstår ved uttak fra aksjeselskaper (i form av utdelinger til aksjonærene). Se nærmere punkt 2.7

Ved uttak fra personlig næringsdrivende synes det i litteraturen å være enighet om at gavehensikt kreves.²⁷ En slik forståelse støttes som nevnt også av ordlyden i bestemmelsen.²⁸

²⁶ Ot.prp. nr.35 (1990-91) side 348

²⁷ Gjems-Onstad 2001 side 222, Petter Dragvold 1993 side 256, Zimmer Og BAHN 2001 side 156.

²⁸ Det kan også spørres om de praktiske konsekvenser ved at det ikke ble stilt krav om gavehensikt. I så fall måtte for eksempel en klesbutikkks januarsalg hvor varer ble solgt under omsetningsverdi vært rammet av uttaksskatteplikt.

Dersom det konkluderes med at det har skjedd en gaveoverføring, vil det ikke ha noen betydning hvilken funksjon gjenstanden får hos mottaker. Det kan være til både privat bruk og til bruk i virksomhet eller annen skattepliktig aktivitet.

2.5.2 Til egen bruk

Med formuleringen "*til egen bruk*" tas det sikte på omdisponeringer innenfor et skattesubjekts økonomi. Ulike omdisponeringer kan tenkes. For det første kan en gjenstand overføres mellom ulike inntektsgivende aktiviteter. Videre kan en gjenstand få en endret funksjon innen den samme inntektsskapende aktiviteten. Dessuten kan en gjenstand overføres til privat bruk.

Siktemålet er i det følgende å klargjøre hvilke typer omdisponeringer uttrykket "*egen bruk*" omfatter. Til forskjell fra en "*gaveoverføring*" stilles det altså krav til hvilken funksjon verdien får hos mottaker etter uttaket.

En naturlig forståelse av uttrykket trekker i retning av at kun overføring til privat bruk er omfattet. "*Egen bruk*" synes ordlydsmessig å tale for at kun den personlige eller private bruk er omfattet.

Forarbeidene er ikke entydige. Da den første generelle uttaksregelen ble vedtatt i 1976 lød vilkåret, som i dag, "*egen bruk*".²⁹ Av forarbeidene fremgår at det med dette menes privat bruk. Det uttales blant annet: "*Departementet antar at det bør tas inn i skatteloven en bestemmelse om skatteplikt for fordel vunnet ved uttak til privat bruk ...*"³⁰

Uttaksbestemmelsen ble endret i 1991 og vilkåret omgjort fra "*egen bruk*" til "*annen bruk*".³¹ Ordlydsmessig omfavner dette mer enn det tidligere uttrykk. I forarbeidene uttales således at: "*Skatteplikten omfatter alle overføringer fra virksomheten til privatøkonomien eller til passiv kapitalplassering ("annen bruk") ...*"³²

²⁹ Lov om endringer av skatteloven 4 juni 1976 nr 42

³⁰ Ot.prp. nr.54 (1975-76) side 2.

³¹ Lov om endringer av skatteloven 20 juli 1991 nr 54

³² Ot.prp. nr.35 (1990-91) side 348

Vilkåret var med andre ord ikke bare oppfylt ved overføring til privat bruk. Også en omdisponering fra virksomhet til passiv kapitalplassering skulle medføre uttaksbeskatning.

Allerede i 1992 ble bestemmelsen endret på ny, og den opprinnelige formuleringen ”*egen bruk*” inntatt igjen.³³ Begrunnelsen for lovendringen var i andre forhold enn det som her omtales.³⁴ Endringen er ikke kommentert i forarbeidene, og dermed heller ikke om vilkåret igjen kun er oppfylt ved den private bruk.³⁵

I juridisk teori er det, på tross av de noe uklare forarbeidene, anført at ”*egen bruk*” må forstås som privat bruk.³⁶ Særlige spørsmål reiser seg igjen ved uttak fra aksjeselskaper. Se om dette i punkt 2.7.

Lignings ABC har ikke vært konsekvent. I utgavene frem til 1999 ble ”*egen bruk*” ikke ansett å omfatte overføring til annen inntektsgivende aktivitet og dermed heller ikke overføring til passiv kapitalplassering.

Denne oppfatningen endret seg derimot i utgavene for 1999, 2000 og 2001. I disse ble også overføring til inntektsgivende aktivitet som ikke oppfylte kravene til virksomhet, deriblant passiv kapitalplassering, ansett å være ”*egen bruk*”.³⁷

På bakgrunn av uklarhetene oppsummerte Finansdepartementet rettstilstanden i en uttalelse i 2002 som: ”*I teorien er det fortsatt lagt til grunn at det etter alternativet ”egen bruk” bare er uttak til privat bruk som omfattes... . Departementet antar på bakgrunn av bestemmelsens ordlyd, Stortingsbehandlingen, praksis og bestemmelsens formål at dette må være en riktig forståelse.*”³⁸

³³ Lov om endringer av skatteloven 26 juni 1992 nr 75.

³⁴ Bakgrunnen for lovendringen var et ønske om igjen å stille som vilkår for uttaksbeskatning, av andre skattesubjekter enn aksjeselskaper, at kostprisen hadde kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen.

³⁵ Ot.prp. nr.64 (1991-92) side 7 flg.

³⁶ Zimmer side 285 og Gjems-Onstad 2001 side 223-224

³⁷ Se for eksempel Lignings ABC 2001 side 1141-1142

³⁸ <http://odin.dep.no/fin/norsk/regelverk/prinsipputtaleser/006081-110136/index-dok000-b-n-a.html>.

Det er i denne sammenheng grunn til å knytte noen bemerkninger til Lignings ABC som rettskildedefaktor. Som redegjort for i punkt 1.4 bør de synspunkter som fremkommer anvendes med en viss varsomhet. Redegjørelsen ovenfor kan brukes som et eksempel på et tilfelle hvor Lignings ABC har gitt uttrykk for en uriktig rettsoppfatning. I 2002 utgaven har således Skattedirektoratet ”fulgt opp” og gir uttrykk for at det kun er den private bruk som er omfattet.³⁹

2.5.2.1 Nærmere om hvilke omdisponeringer som omfattes av ”til egen bruk”

Etter drøftelsen i punkt 2.5.2 må det legges til grunn at overføring til annen skattepliktig virksomhet som skattyter eier, ikke er overføring til egen bruk. Heller ikke overføring fra skattepliktig virksomhet til skattepliktig passiv kapitalavkastning – eller omvendt vil omfattes.⁴⁰

Enhver privat bruk kan dessuten ikke sies å være uttak. Er det slik at for eksempel et driftsmiddel hovedsakelig benyttes i næringen, må eieren i stedet beskattes for fordelene ved den private bruken etter den alminnelige virksomhetsregelen i sktl § 5 – 1.

At det stilles et krav om privat bruk medfører også at ikke-bruk ikke er uttak. I slike tilfeller kan nok vanskelige bevissspørsmål oppstå, særlig når gjenstanden er egnet til privat bruk og står til eierens disposisjon. Hvor for eksempel en fisker går i land og tar seg lønnet arbeid, vil det ikke foreligge uttak til egen bruk av hans båt allerede ved at han opphører med å drive fiske.⁴¹

Det er likevel slik at visse former for endret bruk innenfor virksomhet/næring som ikke er privat kan utløse beskatning. I Rt 1992 s.1379 ”Dynapac” ble endret bruk fra vare til driftsmiddel, innen samme virksomhet, ansett for å utløse skatteplikt. Det er verdt å

³⁹ Lignings ABC 2002 side 1160

⁴⁰ Gjems-Onstad 2001 side 223

⁴¹ Helge Aarseth side 212

bemerke at beskatning ble foretatt med hjemmel i den alminnelige inntektsregel ("fordel vunnet ved virksomhet" sktl § 5 – 1), og ikke sktl § 5 – 2.⁴²

2.6 Særlig om uttak fra aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper

"Storhaugen Invest dommen" dreier seg om uttak fra et aksjeselskap. Sammenhengen til godtgjørelsessystemet har medført at det ved uttak fra et aksjeselskap ikke gjelder noe vilkår om at kostprisen har kommet til fradrag. Denne sammenhengen har også betydning for forståelsen av de tolkningsspørsmål Høyesterett tok stilling til i "Storhaugen Invest".⁴³ For det første tilsier lovgrunnen bak uttaksbestemmelsen at også aksjeutbytter er omfattet av bestemmelsen. Det er videre nødvendig med en uttaksbestemmelse som omfatter alle typer verdier når utdelingen skjer i form av aksjeutbytter.

Jeg vil i det følgende peke på hvorfor det ikke gjelder noe vilkår om kostprisfradrag ved uttak fra et selskaper. Hovedvekten legges på begrunnelsen for unntaket ved uttak fra aksjeselskaper.

2.6.1 Ikke vilkår at kostprisen er kommet til fradrag

Sktl § 5 – 2 annet punktum lyder:

"Ved uttak fra enmannsforetak eller sameie som ikke lignedes etter §§ 10 – 40 til 10 – 45, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen."

Vilkåret gjelder altså ikke ved uttak fra selskaper.

Med fradrag for kostpris menes at verdien er direkte utgiftsført eller avskrevet. Er en gjenstand aktivert og avskrevet, vil kostprisen ha kommet delvis til fradrag.

⁴² Det er visstnok tvilsomt om ligningspraksis følger denne dommen. Finansdepartementet har dessuten uttalt seg om omdisponering av omsetningsgjenstander til anleggsgjenstander alene reguleres av uttaksreglene i sktl § 5-2: "... beskatning ved uttak av varer ble regulert av den nye bestemmelse i ... [sktl § 5-2] alene." (Ot prp nr 19 1994-95 pkt 8.3.2), se nærmere Gjems-Onstad 2001 side 218.

⁴³ I dommen ble aksjonærens bruk av eiendommen klassifisert som utbytte.

Når det gjelder varer og tjenester vil vilkåret, i følge forarbeidene, alltid oppfylt ut fra reglene om varelager oppgjør og fradrag for næringskostnader.⁴⁴ Ved uttak av en tjeneste er den skattemessige verdien null. Konsekvensen er at hele omsetningsverdien skal skattlegges. Se nærmere punkt 2.9.

2.6.2 Sammenhengen til godtgjørelsessystemet ved uttak fra et aksjeselskap

Da den første generelle uttaksbestemmelsen ble vedtatt i 1976 var det et vilkår, også ved uttak fra aksjeselskaper, at kostprisen var kommet til fradrag. Formålet var i første rekke å innhente de ”for store” avskrivninger til beskatning. Se om hensynene i punkt 2.4.

Det ble nødvendig å fjerne dette vilkåret da godtgjørelsessystemet ved aksjeutbytte ble innført ved skattereformen 1992.⁴⁵

Etter sktl § 10 – 11 (2) regnes som aksjeutbytte ”... enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.”⁴⁶

Utbytte er per definisjon kapitalinntekt, jf sktl § 5 – 1 (1), jf sktl § 5 – 20 (1) og prinsipielt sett skattepliktig hos aksjonæren.

Verdier som utdeles fra et aksjeselskap gjennom aksjeutbytte er allerede skattlagt hos selskapet. Det er med andre ord tale om en overskuddsanvendelse. For å forhindre at den samme fordelen blir beskattet hos to nærstående skattesubjekter (økonomisk dobbeltbeskatning), får aksjonærene under visse forutsetninger en godtgjørelse, jf sktl § 10 – 12. Jeg går ikke inn i detalj på disse vilkårene, men nevner at det utdelende selskap må være skattepliktig for hele sitt overskudd til Norge, samt at utbyttet må være lovlig utdelt fra selskapet.

Teknisk gjennomføres systemet på den måten at selskapet beskattes fullt ut for sin inntekt, også for den delen av overskuddet som utdeles som utbytte. Formelt sett

⁴⁴ Ot.prp.nr.64 1991-92 side 8.

⁴⁵ Se Ot.prp.nr.35 1990-91 kapittel 19

⁴⁶ For en nærmere redegjørelse av hva utbyttebegrepet omfatter viser jeg til Zimmer og BAHN 2001 side 276-292.

beskattes i tillegg aksjonæren for utbyttet, jf sktl § 10 – 11 (1). Den økonomiske dobbeltbeskatningen som da oppstår, nøytraliseres ved at aksjonæren har krav på fradrag i utlignet skatt, for et beløp som tilsvarer skatten på aksjeutbyttet, jf sktl § 10 –12.

Man kan se det slik at selskapet betaler aksjonærens skatt, og resultatet er at utbyttet beskattes kun en gang. Som nevnt må visse vilkår være oppfylt for at aksjonæren kan kreve godtgjørelse, jf sktl § 10 – 12.

Aksjonærens godtgjørelse bygger på en forutsetning om at utbyttet allerede er beskattet på selskapets hånd.⁴⁷ Den nærmere fastsettelsen av godtgjørelsen er sjablonmessig ved at den skal utgjøre ”... *mottatt utbytte multiplisert med aksjonæren skattesats for alminnelig inntekt*”, sktl § 10 – 12 (1).

Når det gjelder utdeling av kontanter er det intet behov for en uttaksbestemmelse. Overskuddet som gir grunnlaget for kontantutdelingene, er beskattet hos selskapet etter de alminnelige regler. Noen uttaksbeskatning av selskapet vil aldri være aktuelt, det er ingen forskjell på skattemessig verdi og omsetningsverdi på penger.

Utbyttebegrepet er imidlertid ikke begrenset til penger, enhver ”*vederlagsfri overføring av verdier*” er omfattet. Særlig når det gjelder mindre aksjeselskaper med få aksjonærer, er det praktisk at utbytte utdeles i form av naturalia.

Og det er i tilfeller hvor utbytte utdeles i form av naturalia at det er nødvendig med en uttaksbestemmelse uten vilkår om kostprisfradrag. Begrunnelsen er at på den måten sikres det at de utdelte verdier faktisk er beskattet på selskapets hånd.

Dersom et aksjeselskap vederlagsfritt overfører en formuesgjenstand til en aksjonær, vil dette være et skattepliktig utbytte hos aksjonæren, jf sktl § 10 –11 (2). I tråd med den

⁴⁷ I andre land med godtgjørelssystem er det vanlig med en egen skatt på selskapet for å forebygge at det gis godtgjørelse hvor selskapet ikke er blitt beskattet. En slik skatt finnes ikke i de norske regler. Som jeg redegjør for i dette kapitlet, er uttaksregelen utformet på en slik måte at potensiell skattepliktig inntekt beskattes hos selskapet.

alminnelige regel skal utbyttet (i form av naturalia) verdsettes til omsetningsverdi, jf sktl § 5 – 3.

Dermed skal også aksjonærens godtgjørelse beregnes med utgangspunkt i omsetningsverdien, ”mottatt utbytte”, jf sktl § 10 – 12 (1). Reelt sett beskattes altså ikke aksjonæren. (Dersom vilkårene for å få godtgjørelse er oppfylt.)

På selskapets hånd skal det etter de alminnelige regler heller ikke skje noen beskatning. Utbytteutdeling er ingen realisasjon, men en overskuddsanvendelse av allerede beskattede verdier.

Forutsetningen om at verdiene er beskattet slår likevel ikke alltid til ved utdeling av naturalia. I motsetning til ved kontanter, kan det oppstå en differanse mellom skattemessig inngangsverdi og omsetningsverdi.

Den skattemessige verdien vil typisk være lavere enn omsetningsverdien der gjenstanden er direkte fradragsført, avskrevet mer enn det reelle verdifall og/eller steget i verdi. Verdistigning er blant annet aktuelt for de ikke avskrivbare gjenstander. Hovedeksemplene er aksjer og tomter.⁴⁸

Ved å unnlate å stille som vilkår at kostprisen har kommet til fradrag, innhentes alle slike differanser til beskatning hos selskapet gjennom uttaksbestemmelsen. Hadde det derimot vært stilt vilkår om kostprisfradrag, ville man risikere at aksjonæren fikk godtgjørelse beregnet etter omsetningsverdien, samtidig som det finnes en ubeskattet differanse på selskapets hånd. Forutsetningen om at utbyttet allerede var beskattet på selskapets hånd hadde ikke slått til, og differansen forblitt ubeskattet.

Et eksempel kan illustrere poenget.⁴⁹ Et selskap eier en tomt som det har kjøpt for 100 000, men som nå er verdt 300 000. Hadde selskapet solgt tomten ville dette vært en realisasjon etter sktl § 9 – 2, og en skattepliktig gevinst på 200 000 vært utløst hos

⁴⁸ Gjenstander som tomter og aksjer reduseres ikke i verdi på grunn av slit og elde og oppfyller ikke oppofrelseskravet i sktl § 6 – 1. De kan dermed heller ikke avskrives. Se nærmere Zimmer side 165-206.

⁴⁹ Zimmer side 323

selskapet. Deles tomten i stedet ut som utbytte, vil aksjonærens godtgjørelse bli beregnet etter omsetningsverdien på 300 000. Uten en streng uttaksregel vil ikke selskapet bli beskattet for verdistigningen på 200 000, samtidig som aksjonæren får en godtgjørelse beregnet etter 300 000. Resultatet er at de 200 000 verken blir beskattet hos selskap eller aksjonær.

Uttaksregelen, slik den i dag er utformet, bidrar til å sikre enkeltbeskatning av selskapsoverskudd. I eksempelet ovenfor medfører uttaksbestemmelsen at verdistigningen på 200 000 beskattes hos selskapet.

2.6.3 Uttak fra deltagerlignede selskaper

Heller ikke ved uttak fra deltagerlignede selskaper, er det nå noe vilkår for beskatning at kostprisen er kommet til fradrag, jf sktl § 5 – 2 annet punktum.⁵⁰

I utgangspunktet er ikke deltagerlignede selskaper selvstendige skattesubjekter, jf sktl § 2 – 2 (2). Deltakernes inntekt beregnes etter nettometoden. Dette innebærer at inntektsberegningen foregår på selskapsplan. Den inntekten man på denne måten kommer frem til, fordeles mellom deltakerne og beskattes hos dem sammen med deres øvrige inntekt, jf sktl § 10 – 41. Etter sktl § 10 – 45 skal likevel transaksjoner mellom deltaker og selskaper anses som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter.

Stilles det som vilkår at kostprisen må ha kommet til fradrag, åpner det for at en deltaker kan øke den skattemessige inngangsverdi på ikke avskrevne verdier ved å overføre disse til seg selv. Ved å fjerne vilkåret om kostprisfradrag ble denne muligheten eliminert.

I forarbeidene uttales det at *”Ved uttak av annet enn betalingsmidler fra deltagerlignet selskaper er det imidlertid det samme behov som ellers for en oppgjørsbeskatning av merverdi på det uttatte. Uten en slik uttaksbeskatning ville merverdien kunne bli varig ubeskattet.”*⁵¹

⁵⁰ Vilkåret ble fjernet ved lov 30 juni 1995 nr 44

⁵¹ Ot. prp.nr.19 1994-95 side 181

Ved at regelen er den samme for deltakerlignede selskaper som for aksjeselskaper oppnås en viktig målsetting for lovgiver. At det skal være en skattemessig likestilling mellom de ulike selskapsformer.

Begrunnelsen om likestilling virker likevel ikke helt overbevisende i og med at det ikke gjelder noen godtgjørelsesmetode ved ligningen av slike selskaper og deres deltakere.⁵²

2.6.4 Konsekvenser av at det ikke stilles vilkår om kostprisfradrag

Når det ikke stilles som vilkår at kostprisen er kommet til fradrag vil også ikke avskrivbare gjenstander omfattes av bestemmelsen. Praktisk sett innebærer dette at verdistigninger på både tomter og aksjer skal uttaksbeskattes hos selskapet. Er det derimot et enmannsforetak som eier slike gjenstander, vil ikke verdistigningen komme til beskatning ved et uttak, jf punkt 2.4.2.

En annen konsekvens er at det ikke vil være noe vilkår at verdien, før uttaket, ble brukt i inntektsgivende aktivitet. Det er tilstrekkelig at formuesgjenstanden var eid av selskapet.

2.7 Hvilket uttakskriterium har vært anvendt når et AS står for uttaket?

Ved uttak fra et aksjeselskap gjelder også uttakskriteriene ”*til egen bruk*” og ”*gaveoverføring*”, jf sktl § 5 – 2.

Ser man på de aktuelle overføringer fra et slikt skattesubjekt, er ikke disse alternativene særlig treffende. Riktignok kan både generalforsamlingen og styret i et selskap, til en viss utstrekning, beslutte å gi leilighetsgaver og gaver til allmenntilgunnende formål, jf aksjeloven § 8 – 6 og allmennaksjeloven § 8 – 6.⁵³ I slike tilfeller kommer kriteriet ”*gaveoverføring*” til anvendelse.

Alternativet ”*egen bruk*” er derimot aldri anvendelig dersom uttrykket forstås som privat bruk, jf punkt 2.5.2. Et aksjeselskap er etter sktl § 2 – 2 (1) a et selvstendig

⁵² Zimmer og BAHN 2001 side 157

skattesubjekt og kan ikke ha private formål. En aksjonær kan derimot ha private formål. Men aksjonæren er et annet skattesubjekt.

En praktiske form for overføringer av verdier fra et aksjeselskap skjer til aksjonærene gjennom aksjeutbytter, jf punkt 2.6.2. I og med at dette er transaksjoner mellom to selvstendige skattesubjekter, kommer ikke alternativet ”*egen bruk*” etter sin ordlyd til anvendelse.

Men heller ikke uttrykket ”*gaveoverføring*” er særlig treffende i slike tilfeller. I motsetning til de gaver generalforsamlingen og styret beslutter å utdele, vil det ved aksjeutbytter ikke foreligge noen gavehensikt. Det kan også reises tvil om en slik overføring er vederlagsfri. De fordeler en aksjonær mottar fra et aksjeselskap må i det store og hele regnes som vederlag for den kapitalen aksjonæren har stilt til disposisjon.⁵⁴

Det er samtidig på det rene at lovgrunnen tilsier at utdelinger fra et aksjeselskap til aksjonærene skal omfattes av uttaksbestemmelsen. Godtgjørelsessystemet bygger på den forutsetning om at de utdelte verdier allerede er beskattet på selskapets hånd. Uttaksbestemmelsen er nødvendig for å sikre dette, jf punkt 2.6.2.

Hvilket av alternativene som skal legges til grunn har betydning i den forstand at det ved ”*egen bruk*” kriteriet tradisjonelt er stilt krav til hvilken funksjon verdien får etter uttaket. Ved en ”*gaveoverføring*” har anvendelsen av verdien derimot ingen betydning. Dette er behandlet i punkt 2.5.1 og 2.5.2.

Rettskildemessig står man altså overfor den situasjonen at ordlyden i bestemmelsen og lovformålet trekker i hver sin retning. På legalitetsprinsippets område kreves hjemmel i lov, jf punkt 1.4. Legalitetsprinsippet er likevel ikke til hinder for at en lovbestemmelse tolkes utvidende dersom andre rettskildefaktorer taler for en slikt resultat.⁵⁵

⁵³ Lov 13 juni 1997 nr 44 og 45

⁵⁴ Gjems-Onstad 2001 side 224

⁵⁵ Se Eckhoff side 127 flg. hvor det gis eksempler på utvidende tolkningsresultat

2.7.1 Hvilke rettskildefaktorer begrunner en utvidende tolkning?

Uttalelser i forarbeidene tyder på *"til egen bruk"* skal tolkes utvidende. Det uttales:

*"Videre omfatter egen bruk at aksjeselskaper overfører naturalverdier til aksjonæren som utbytte. Også en overdragelse til underpris vil normalt innebære en overføring til egen bruk."*⁵⁶

Lignings ABC legger en vid fortolkning av ordlyden til grunn. I 2002 utgaven på side 1161 heter det at *"Uttak til egen bruk kan også skje innenfor for eksempel et aksjeselskap. For aksjeselskap og deltakerlignet selskap vil egen bruk omfatte all bruk av formuesgjenstand som aksjonær og deltaker foretar uten at eiendomsretten overføres"*.

I juridisk teori er det også lagt til grunn at uttaksbestemmelsen er anvendelig ved utbytteutdelinger til aksjonærer. Det er derimot anført at det er gavealternativet som bør brukes. Gavebegrepet må i så fall tolkes på en annen måte enn i privatretten, ved at det ikke stilles krav om gavehensikt. Som et argument for denne løsningen brukes at det ved beskatning etter *"egen bruk"* alternativet stilles krav til hva mottageren skal bruke verdien til. Anvendes i stedet gavealternativet, vil det ikke ha noen betydning i hvilken sammenheng mottakeren bruker verdien, og lovformålet om en konsekvent uttaksbeskatning oppnås.⁵⁷

Høyesterett har i en nylig avsagt dom uttalt seg om spørsmålet. I Rt 2002 side 56 *"Lefdal"* var spørsmålet om et aksjeselskap kunne uttaksbeskattes og aksjonærene utbyttebeskattes i forbindelse med avtaler om overføring og gjenkjøp av aksjer. Faktum i saken er komplisert og det er ikke nødvendig for meg å redegjøre nærmere for det.

Av interesse er dog at retten som et obiter dictum⁵⁸ uttaler: *"Innledningsvis bemerker jeg at partene synes å være enige om at et aksjeselskaps vederlagsfri overføring av formuesgjenstander til aksjonærene skal vurderes etter alternativet gaveoverføring i*

⁵⁶ Ot.prp. nr.35 (1990-91) side 263

⁵⁷ Dragvold 1993 side 264

⁵⁸ Med obiter dicta menes uttalelser som ikke har vært nødvendige for å begrunne resultatet. Uttrykket er hentet fra angloamerikansk rettspråk.

skatteloven § 42 tredje punktum – og altså ikke er uttak til egen bruk – mens de er uenige om det kreves gavehensikt. Jeg ser annerledes på dette. I skatterettslig teori og forarbeidene til skattereformen av 1992 er det noe ulike uttalelser om denne type verdioverføring til aksjonærene skal bedømmes som uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Etter min mening må det være klart at det ikke kan kreves noen form for gavehensikt på selskapets hånd som vilkår for uttaksbeskatning ved slike overdragelser. I tråd med den oppfatning som er kommet til uttrykk i Ot.prp.nr.35 (1991-1992) side 263, [skal vel være Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 263, Lovdatas anmerkning] antar jeg at det er mest nærliggende å se dette som uttak til egen bruk. Denne forståelsen tilsies også av hensynet til sammenheng i regelverket ved at den harmonerer best med regelen om utbyttebeskatning i selskapsskatteloven §3 – 2 nr.2.”

Høyesteretts avgjørelser en tungtveiende rettskildefaktor. Som en hovedregel vil deres avgjørelser være bindende for alle andre rettsanvendere enn Høyesterett selv, i den grad avgjørelsen direkte løser tolkningsspørsmål.⁵⁹

Selv om uttalelsen er et obiter dictum må det legges til grunn at uttrykket ”egen bruk” skal tolkes utvidende til også å omfatte utbytteutdelinger fra et aksjeselskap til aksjonærer.

Konsekvensen av en slik løsning er at spørsmålet om gavehensikt faller bort. Dermed oppnås også sammenheng i regelverket ved at enhver ”vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær” vil være den aktuelle begivenheten både ved utbytte- og uttaksbeskatning. (Selskapsskatteloven § 3 – 2 nr.2 har samme formulering som sktl § 10 – 11 (1).)

Som jeg kommer tilbake til i punkt 4.3.1 kan det synes som om ”Storhaugen Invest dommen” medfører en endring av rettsstilstanden på dette punktet.

⁵⁹ Eckhoff side 160-161

2.8 Hvilke fordeler omfattes av uttaksregelen?

Skatteloven § 5 – 2 gjelder uttak av ”... *formuesgjenstand, vare eller tjeneste*”.

Bestemmelsen er antatt å sette få grenser for hvilke typer objekter som kan uttaksbeskattes. Både omsetningsgjenstander (varer) og anleggsgjenstander; fysiske og ikke fysiske objekter (immaterielle verdier, herunder goodwill) og finansobjekter er omfattet.⁶⁰

Det har vært mer tvil rundt hvilke typer ”*tjenester*” som er omfattet. Det kan dreie seg om personlige tjenesteytelser eller tingstjenester.

Med tingstjenester menes ren bruk, uten overføring av eiendomsrett eller formalisering av en bruksrett.⁶¹ Et eksempel er aksjonærens bruk av aksjeselskapets formuesgjenstander. Med personlige tjenesteytelser menes arbeidstjenester.

Så lenge det er tale om uttak av tjenester som omsettes i virksomheten vil bestemmelsen utvilsomt få anvendelse.⁶² Tvilen har knyttet seg til om tingstjenester, som ikke kan klassifiseres som omsetningsaktiva, er omfattet.

2.8.1 Gjennomgang av rettskildefaktorene

Som gjennomgangen av rettskildefaktorene viser skyldes nok usikkerheten rundt spørsmålet i stor grad sammenhengen til godtgjørelsessystemet ved utdeling av aksjeutbytter. Som jeg har vært inne på tidligere omfatter uttaksbestemmelsen flere ulike situasjoner. Dette skaper tolkningsproblemer.

2.8.1.1 Ordlyden

Etter ordlyden omfattes ”*tjenester*”. En normal forståelse av uttrykket tilsier at tingstjenester er omfattet.

⁶⁰ Gjems – Onstad 2001 side 221-222 med videre henvisninger

⁶¹ Finn Eide side 39

⁶² Beskatning må i slike tilfelle også kunne foretas med hjemmel i sktl § 5-1 (1)

2.8.1.2 Forarbeidene

Forarbeidene er ikke helt klare. Da bestemmelsen ble vedtatt i 1976 var kun *”enkelt formuesgjenstand”* omfattet.⁶³ Tingstjenester falt ikke inn under denne formuleringen.⁶⁴

Ved lovendringen i 1991 ble bestemmelsen endret til å omfatte *”verdier”*.⁶⁵ Av forarbeidene fremgår det at alle typer verdier skulle omfattes, deriblant tingstjenester.⁶⁶

Bestemmelsen ble igjen endret i 1992, denne gang til å omfatte uttak av *”enkelt formuesgjenstand, eller av vare eller tjeneste”*.⁶⁷ Det er forarbeidene til denne endringen som skaper en viss tvil.

Riktignok heter det at *”forslaget til ny uttaksbestemmelse fra 1993 dekker både de formuesgjenstander som falt inn under den gjeldende § 42 første ledd tredje punktum, og varer og tjenester som falt inn under tidligere § 50 annet ledd c.”*⁶⁸

Når det vises til den *”gjeldende § 42 første ledd tredje punktum”* menes bestemmelsen slik den lød etter endringen i 1991, noe som klart trekker i retning av at tingstjenester er omfattet.

Det som skaper noe usikkerhet er at det i de samme forarbeidene heter *”til og med 1991 var uttak av varer og tjenester skattepliktig inntekt etter skatteloven § 50 annet ledd c. Denne bestemmelsen ble opphevet som overflødig da utvidelsen av uttaksbestemmelsen i skatteloven § 42 første ledd ble vedtatt ved lov av 20. juli 1991 nr 54. Realiteten i denne del av uttaksbeskatningen må beholdes i lovgivningen fra 1992.”*⁶⁹

⁶³ Lov om endringer av skatteloven 4 juni 1976 nr 42

⁶⁴ Ot.prp. nr.35 (1990-91) side 263

⁶⁵ Lov om endringer av skatteloven 20 juli 1991 nr 54

⁶⁶ Ot.prp. nr.35 (1990-91) side 265-266

⁶⁷ Lov om endringer av skatteloven 26 juni 1992 nr 75. Det ble ved denne lovendringen vedtatt særskilte endringer for 1992, dessuten varige regler fra og med 1993. Fra og med 1993 lød bestemmelsen *”formuesgjenstand, vare eller tjeneste”*.

⁶⁸ Ot.prp. nr.64 (1991-92) side 8

⁶⁹ Ot.prp. nr.64 (1991-92) side 8

Poenget er at verken sktl (1911) § 50 annet ledd c (eller den alminnelige inntektsregel) i praksis ble antatt å gi hjemmel for beskatning av eier i tilfeller hvor en gjenstand ble stilt vederlagsfritt til disposisjon for andre skattesubjekter.⁷⁰ (Brukeren kunne derimot beskattes i medhold av sktl (1911) § 42 fjerde ledd. I dag, sktl § 5 – 20 (3)).

Med andre ord kan muligens forarbeidene også forstås slik at det er denne ”*realiteten*” som skal beholdes, en forståelse som medfører at tingstjenester ikke er omfattet.

2.8.1.3 Lovgrunnen

Ved uttak fra aksjeselskaper taler lovgrunnen med styrke for at også tingstjenester er omfattet. Sammenhengen med godtgjørelsessystemet gjør det nødvendig med en konsekvent uttaksbeskatning. Resultatet vil ellers kunne bli at aksjonæren tilføres verdier som ikke er beskattet. Jeg viser til punkt 2.6.2.⁷¹

Annerledes blir det i tilfeller der mottakeren (brukeren) ikke er aksjonær eller uttaket skjer i et enkeltmannsforetak. I slike tilfeller skal mottakeren beskattes med hjemmel i sktl § 5 – 20 (3) for ”*vederlagsfri bruk av andres eiendeler*”. Noen godtgjørelse er ikke aktuelt og resultatet er at to skattesubjekter blir beskattet for den samme avkastningen.

Hensynet til å unngå økonomisk dobbeltbeskatning tilsier med andre ord at tingstjenester ikke skal være omfattet i tilfeller hvor godtgjørelse ikke er aktuelt. Det kan synes urimelig om avgiveren skal uttaksbeskattes i tilfeller hvor mottakeren skattlegges med hjemmel i sktl § 5 – 20 (3).⁷²

⁷⁰ Dragvold 1993 side 261

⁷¹ I henhold til sktl § 10-12 (2) stilles det som nevnt som vilkår for godtgjørelse at ”*utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet.*” I tilfeller hvor denne forutsetning ikke er oppfylt, vil konsekvensen være en økonomisk dobbeltbeskatning av selskap og aksjonær. I praksis kan nok lett tenkes at aksjelovens regler ikke følges ved utdeling av naturalia.

⁷² Zimmer og BAHN side 155, Dragvold 1993 side 261-262.

2.8.1.4 Lignings ABC

Lignings ABC har ikke vært konsekvent. I 1994 utgaven heter det at *”vederlagsfri bruk av andres formuesgjenstander vil ikke omfattes av begrepet tjeneste. Slik bruk vil derfor ikke kunne uttaksbeskattes hos den som stiller gjenstanden til disposisjon. Derimot kan det bli spørsmål om fordelsbeskatning av brukeren og/eller nekting av utgiftsfradrag hos den som stiller gjenstanden til disposisjon.”*⁷³

Denne oppfatningen endret seg dog allerede året etter og i 2002 utgaven heter det *”videre gjelder skatteplikten ved uttak av alle slags tjenester, ... eller vederlagsfri bruk av andres formuesgjenstand”*⁷⁴

Som gjennomgangen av rettskildefaktorene viser, gir de ikke noe entydig svar på spørsmålet om tingstjenester er omfattet av uttaksbestemmelsen. ”Storhaugen Invest” er på dette punkt avklarende. Se nærmere om rettens drøftelse i punkt 4.3.2.

2.9 Verdsettelse og rettsvirkning

Er vilkårene for uttaksbeskatning oppfylt skal *”fordelen settes til det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi”*, sktl § 5 – 2 fjerde punktum.

Den skattepliktige inntekten vil utgjøre forskjellen mellom gjenstandens omsetningsverdi på uttakstidspunktet og skattyters inngangsverdi.⁷⁵

I forarbeidene utdypes dette ved: *”Virksomhetsutøveren beskattes for den gevinst som ville ha fremkommet ved gjennomføring av transaksjonen på forretningsmessige vilkår, dvs til omsetningsverdi. Det innebærer at det ved utdeling av annet enn penger vil bli foretatt uttaksbeskatning dersom markedsverdien på det utdelte overstiger bokført verdi. Ved vederlagsfri bruksrett til tjenester eller gjenstander beskattes virksomheten for verdien av leiekontrakten.”*⁷⁶

⁷³ Lignings ABC 1994 side 929

⁷⁴ Lignings ABC 2002 side 1160

⁷⁵ Zimmer side 288

⁷⁶ Ot.prp. nr.35 (1990-91) side 348

Begrunnelsene bak uttaksregelen tilsier også at *"omsetningsverdien"* legges til grunn.

Er det tale om uttak av typiske omsetningsgjenstander medfører skattlegging etter markedsverdi at man får inntektsført de fradrag som er gitt, samt sørget for at forbruk skjer med beskattet inntekt, jf punkt 2.4. Noen høyere verdi enn omsetningsverdi er det dog ikke grunnlag for å skattlegge etter.

På samme måte vil en verdsettelse til *"omsetningsverdi"* medføre at man får hentet inn de "for store" avskrivninger og en eventuell verdistigning til beskatning. Det er denne differansen lovgiver ikke vil la forbli ubeskattet, jf punkt 2.4. Noe ønske om en strengere beskatning enn det som ville vært tilfelle ved en "normal realisasjon" finnes ikke.

Ved at verdsettelsen skal skje til *"omsetningsverdi"* følges også det som generelt gjelder etter skatteloven, *"fordeler som består i annet enn norsk mynt verdsettes til omsetningsverdi"*, jf sktl § 5 – 3.

2.10 Tidfesting

Ved uttak av saldogjenstander gjelder de samme regler som for realisasjonsgevinster, sktl § 14 – 44 (5). Ved uttak av gjenstander som ikke saldoavskrives og varer og tjenester gir loven ingen særskilt bestemmelse. Den alminnelige regel er utvilsomt at fordel ved uttak skal beskattes på det tidspunkt da uttaket finner sted, selv om verken sktl § 14 – 4 (2) (for regnskapspliktige) eller sktl § 14 – 2 (1) ordlydsmessig (*"tilflyter"*) passer så godt.⁷⁷

3 Interesfefellesskapsbestemmelsen

I "Storhaugen Invest dommen" avgjør Høyesterett at sktl § 13 - 1 kan supplere verdsettelsesregelen i sktl § 5 – 2 . I medhold av bestemmelsen beskattes selskapet for en høyere verdi enn markedsverdi.

⁷⁷ Zimmer og BAHN 2001 side 160

I det følgende vil jeg redegjøre for hvordan bestemmelsen er tolket frem til ”Storhaugen Invest” ble avsagt. I punkt 3.1 og 3.2 ser jeg på bestemmelsens historie, virkeområde og formål. Vilkårene den oppstiller for at ligningsmyndighetene kan foreta en inntektsfastsettelse ved skjønn gjennomgås i punkt 3.3.

I dommen la Høyesterett til grunn at i tilfeller hvor det dreier seg om ”selskapsfremmede disposisjoner” kan ligningsmyndighetene se bort fra de faktiske foretatte transaksjoner og i stedet beskatte etter et hypotetisk hendelsesforløp. Et sentralt punkt blir dermed hvordan skjønnstemaet ”*som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget*” i sktl § 13 – 1 tredje ledd har vært forstått. Dette behandles i punkt 3.4.

I punkt 3.5 gjennomgår jeg hvilke sider av ligningsvedtaket domstolene kan overprøve.

For forståelsen av ”Storhaugen Invest” er det sktl § 13 – 1 første og tredje ledd som har relevans.

3.1 Ordlyd og historisk utvikling

Sktl §13 – 1 lyder:

- (1) ”Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyterens formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”

Allerede skatteloven av 1911 inneholdt en bestemmelse om skattlegging i et interessefellesskap, inntatt i lovens § 54. Bestemmelsen var annerledes utformet enn dagens, men omfattet både nasjonale og internasjonale forhold.

I de nasjonale forhold hadde bestemmelsen en viktig funksjon for å effektivisere den stedbundne beskatning kommunene imellom.⁷⁸

⁷⁸ Ot.prp.nr.26 (1980-81) side 56

I etterkrigstiden ble den lite brukt, og med bakgrunn i erfaringer fra petroleumsskatteloven ble den i 1981 reformulert med sikte på å gjøre den mer effektiv.⁷⁹

Det ble derfor innført en ny bevisbyrderregel for internasjonale forhold. Denne særlige bevisbyrderregel er videreført i sktl § 13 – 1 (2), men gjelder ikke i nasjonale forhold og behandles ikke nærmere.

For øvrig ville man ved lovendringen i 1981 ”generelt ... bare foreslå en forenkling i bestemmelsens språklige utforming uten vesentlige endringer i dens materielle innhold. Den någjeldende regels stedlige begrensning til kun å gjelde tapping over kommunegrenser, anbefales fjernet.”

Bestemmelsen ble i 1999 videreført i sktl § 13 – 1 uten innholdsmessige endringer.⁸⁰

3.2 Formål og virkeområde

Formålet med bestemmelsen er å forhindre at en skattyter klarer å få sitt skattefundament redusert gjennom et interessefellesskap med et annet skattesubjekt. Med reduksjon av skattefundament menes at nettoinntekt eller nettoformue blir lavere, eventuelt sammensatt på en slik måte, at skatten blir lavere.

Bestemmelsen kan ses på ”som en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue.”⁸¹ Skattytere skal ikke kunne ”bruke” felles økonomiske interesser til å oppnå en annen tilordning enn det som ville vært tilfelle mellom uavhengige parter.

Bestemmelsen er generelt utformet og får etter sin ordlyd anvendelse både i nasjonale og internasjonale forhold. Det er likevel i de internasjonale forholdene den har særlig

⁷⁹ Lov om endringer i skatteloven 29 mai 1981 nr 29

⁸⁰ Ot.prp. nr.86 (1997-98) side 75.

⁸¹ Ot. prp.nr 86 (1997-98) side 75

stor betydning. Det heter således i forarbeidene at ”*det viktigste anvendelsesområdet for denne bestemmelsen er blitt å hindre ulovlig skatteflukt til utlandet... .*”⁸²

Et mye omtalt spørsmål i den internasjonale skatterett er spørsmålet om intern prissetting.⁸³ Ved å sette ”kunstige” priser i tilfeller hvor det er et interessefellesskap, kan skattefundamentene mellom de enkelte land forrykkes. Hovedprinsippet for å unngå dette er å ”skjære igjennom” transaksjonene og fastsette prisene slik de ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter.

I de nasjonale forhold hadde bestemmelsen en viktig funksjon for å effektivisere den stedbundne beskatning kommunene imellom. Se punkt 3.1.

Men med den utviklingen som har skjedd, med felles skattesatser for all næringsvirksomhet over hele landet er ikke denne funksjonen lenger viktig. I alle kommuner anvendes høyeste skattesats som er lovlige, noe å ”spare” på å bli beskattet i én fremfor en annen er det derfor ikke. Aksjeselskaper og andre juridiske personer betaler dessuten bare statsskatt (28 %). Noen forrykning av skattefundamentene mellom kommunene kan det derfor ikke bli tale om i slike tilfelle.

Det dobbeltsporede skattesystemet, med ulike skattesatser for kapital- og arbeidsinntekt (som grunnlag for personinntekt og dermed beregning av toppskatt og trygdeavgift) har i stedet gitt bestemmelsen nye oppgaver.

Et vanlig tilfelle er der skattyteren er både aksjonær og arbeidstaker i et aksjeselskap. Er det tatt ut stort utbytte og lite lønn, er det i praksis blitt foretatt en omklassifisering av utbyttet i medhold av sktl § 13 – 1.⁸⁴

I underrettspraksis er bestemmelsen videre brukt i tilfeller hvor en eneaksjonær har leid ut kontorlokaler til sine aksjeselskap til en leie over markedspris.⁸⁵

⁸² Inst. O. Nr. 59 (1980-81) side 22

⁸³ Problemstillingen er behandlet nærmere av Joachim M Bjerke, *Internprissetting* 1997

⁸⁴ Lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1991 side 69. Problemstillingen har mindre betydning der delingsmodellen får anvendelse, jf sktl § 12-10 (1) c.

Av interesse er dessuten ”Bøgh Hafsøe dommen” som jeg kommer tilbake til i punkt 3.4.2. Saken gjaldt verdsettelse av aksjeutbytte.

3.3 Vilkårene for skjønnslikning etter skatteloven § 13 – 1

Skatteloven § 13 – 1 angir tre vilkår som alle må være oppfylt for at det kan foretas inntektsfastsettelse ved skjønn. For det første må inntekt eller formue være ”*redusert*” (punkt 3.4.2), det må være tale om et ”*interessefellesskap*” (punkt 3.4.3) og det må være *årsakssammenheng* mellom reduksjonen og interessefellesskapet (punkt 3.4.4).

Før jeg ser nærmere på vilkårene må det fremheves at det er antatt at bestemmelsen om interessefellesskap ikke er noen selvstendig hjemmel for beskatning. I punkt 4.7 drøfter jeg om ”Storhaugen Invest dommen” medfører en endring på dette punktet.

3.3.1 Ingen selvstendig hjemmel for beskatning

Som nevnt i punkt 1.4 gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Det stilles likevel ikke noe krav til at skatteplikt må fremgå klart av ordlyden. Uttaksbestemmelsens ordlyd er for eksempel tolket utvidende til også å omfatte aksjeutbytter.

Ordlyden i sktl § 13 – 1 er generelt utformet og det kan av den grunn synes overraskende at den ikke anses for å være en materiell beskatningshjemmel. Det er dog grunn til å påpeke at bestemmelsen ikke gir noen nærmere beskrivelse av hvilke begivenheter som skal utløse beskatning, noe for eksempel den alminnelige inntekstregel i sktl § 5 – 1 (”*fordel vunnet ved arbeid, kapital og virksomhet*”) og uttaksbestemmelsen (”*til egen bruk*” og ”*gaveoverføring*”) gjør.

Hensynene bak bestemmelsen tilsier videre at den ikke er en selvstendig beskatningshjemmel. Formålet er å verne om skattefundamentene og sikre en korrekt skattemessig tilordning. Det er dog ingen avgjørende hensyn som taler for en strengere

⁸⁵ Utv 2001 side 786 og Utv 1998 side 884

beskatning mellom interessenter. Det man vil oppnå er samme beskatning, uavhengig av om man er i et interessefellesskap eller ikke.⁸⁶

Plasseringen av bestemmelsen i skatteloven trekker også i retning av den ikke er en selvstendig beskatningshjemmel. Sktl (1911) § 54 var plassert helt i slutten av inntektskapittelet, mens dagens bestemmelse er plassert i et eget kapittel.

Den alminnelige oppfatningen er på bakgrunn av dette at sktl § 13 –1 ikke utvider skatteplikten i forhold til de alminnelige regler. En bruk av bestemmelsen forutsetter at transaksjonene i utgangspunktet er skattepliktige.⁸⁷

3.3.2 Reduksjon av formue eller inntekt

Det første vilkåret som oppstilles i sktl § 13 – 1 er at formue eller inntekt må være ”*reduisert*”.

En normal forståelse av ordlyden innebærer at enhver reduksjon må være relevant, ellers gis lite veiledning.

I forarbeidene forklares vilkåret som: ”*Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter på grunn av interessefellesskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.*”⁸⁸

Forarbeidene trekker også i retning av at enhver reduksjon er relevant, samtidig som det fremheves at måten det har skjedd på er uten betydning. For å kunne si at formue eller inntekt er ”*reduisert*” må man ha et sammenligningsgrunnlag.

⁸⁶ Løchen side 76-77

⁸⁷ Gjems-onstad 2001 side 1227, Løchen side 76

⁸⁸ Ot.prp. nr.26 (1980-81) side 66

Målestokken er etter forarbeidene ”*et uavhengig forhold*”. Også ved den etterfølgende skjønnsfastsettelsen vil dette være det relevante kriterium. Bestemmelsen er med andre ord bygd opp slik at inntekt eller formue må være ”*reduisert*” for at ligningsmyndighetene i det hele tatt kan gripe inn, altså et spørsmål om når. I tillegg vil sammenligningsgrunnlaget ”*et uavhengig forhold*” ha betydning for hvordan inntekten eller formuen skal fastsettes. Se nærmere om dette i punkt 3.4.

Vurderingstemaene er likevel ikke identiske. Det kan for eksempel være mulig å slå fast at inntekten er ”*reduisert*” uten å påvise nøyaktig hvordan inntekten ville ha vært uten interessefellesskapet.⁸⁹ Samtidig må det være på det rene at i tilfeller hvor det er uklart hva inntekten ville ha vært dersom interessefellesskapet tenkes bort, vil det også være vanskelig å sannsynliggjøre at inntekt eller formue faktisk er ”*reduisert*”.

Konsekvensen er at selv om verken ordlyd eller forarbeider stiller krav til avvikets størrelse, vil nok skjønnslikning rent praktisk være mest aktuelt der avviket lett kan påvises.

Forarbeidene peker videre på at ligningsmyndighetene ikke er begrenset til å se på den enkelte transaksjon, men kan se på ”*en samhandel over tid*”.

Det stilles dessuten verken etter ordlyden eller forarbeidene noe krav til at man har hatt til hensikt å omgå skattelovens regler, man ser kun på resultatet.

3.3.3 Interessefellesskap

Det neste vilkåret som oppstilles i sktl § 13 – 1 er et ”*direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning*”. Vilkaåret var utvilsomt oppfylt i ”Storhaugen Invest dommen” og jeg gir kun en kort redegjørelse for det.

Av forarbeidene fremgår det at ”*interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som for eksempel en deltaker i et foretak. Innflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig, det kan være*

⁸⁹ Bjerke side 123

*eiendomsrett til en dominerende aksjepost, faktisk monopol på salg av råvarer eller energi, et utstrakt låne- eller kredittforhold m.v.”*⁹⁰

Mest praktisk er eierforhold, enten ved et mor - datter forhold eller forholdet mellom selskapet og dets hovedaksjonær. Men ”*interessefellesskap*” er ikke begrenset til slike tilfeller, også andre posisjoner som gir en skattyter innflytelse over en annen er relevante.

Som eksempel nevnes i teorien at familie eller slektsforhold kan gi grunnlag for et interessefellesskap⁹¹.

3.3.4 Årsakssammenheng

Det siste vilkåret som må være oppfylt etter sktl § 13 – 1 er at inntekts- eller formuesreduksjonen skyldes interessefellesskapet (”*på grunn av*”), altså et krav om årsakssammenheng.

Det er altså ikke tilstrekkelig å slå fast at en skattyter har fått lavere inntekt enn ”normalt” samt at det foreligger et interessefellesskap. Det må også bevises at denne reduksjonen skyldes interessefellesskapet, ved at partene har avtalt eller handlet på en måte som uavhengige parter ikke ville ha gjort.

I praksis er det normalt liten tvil knyttet til spørsmålet om årsakssammenheng der de to andre vilkårene er oppfylt.⁹² I ”Storhaugen Invest” ble vilkåret likevel et tema. Se nærmere om dette i punkt 4.5.3.

3.4 Skjønnsutøvelsen etter sktl § 13 – 1

Er alle de tre ovennevnte vilkårene oppfylt kan ligningsmyndighetene foreta skjønnsfastsettelse av skattyters inntekt eller formue. I ”Storhaugen Invest” aksepterte Høyesterett at ligningsmyndighetene ved skjønnet så bort fra partenes faktiske foretatte transaksjoner.

⁹⁰ Ot.prp. nr.26 (1980-81) side 66

⁹¹ Gjems-Onstad 2001 side 1226

⁹² Bjerke side 138

Siktemålet med dette punktet blir dermed å redegjøre for hvordan den nærmere inntekts- eller formuesfastsettelse er blitt foretatt etter sktl § 13 – 1 (3).

3.4.1 Rettskildefaktorene

Bestemmelsen gir i tredje ledd anvisning på at *”formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget”*.

Lovens ordlyd gir i seg selv liten veiledning ved utøvelsen av skjønnnet utover at det skal sammenlignes med et uavhengig forhold.

I forarbeidene utdypes skjønnstemaet som : *”Den såkalte gjennomskjæringsbestemmelsen i skattelovens § 54, første ledd, statuerer i norsk rett det såkalte ”arms length” - prinsipp. Dette medfører at hvis en skattyter har fått sitt skattefundament redusert som følge av et interessefellesskap ... , kan beskatningen skje på basis av et skjønn over hva skattefundamentet ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”*⁹³

Utgangspunktet ved anvendelsen av armlengdestandarden er at de foretatte transaksjoner legges til grunn. Armlengdeprinsippet krever dog at transaksjonene skal foretas til markedsmessige vilkår. I for eksempel internprisingstilfellene kan ligningsmyndighetene i medhold av sktl § 13 – 1 oppregulere til markedspris. Er en vare er på grunn av et interessefellesskapet solgt for 30, mens den normalt omsettes på markedet for 50, kan inntekten oppreguleres med 20.

Også i rettspraksis er det lagt til grunn at inntektsberegningen må foretas med utgangspunkt i de transaksjoner som faktisk foreligger. I Rt 1995 side 124, som omhandlet fradragsrett for captives uttales det : *”Dersom det er grunn til å anta at vederlaget for en tjeneste er påvirket av interessefellesskapet, gir ikke det grunnlag for skatterettslig å se bort fra transaksjonen, derimot for å korrigere vederlaget slik at det vil samsvare med som måtte antas å ha vært situasjonen uten interessefellesskapet.”*

⁹³ Ot.prp. nr.26 (1980-81) side 56

Hensynet til foruberegnelighet trekker i samme retning. Skattemyndighetene skal ikke gripe inn og overstyre de valgene skattyter foretar. I utgangspunktet er det opp til den enkelte å velge hvordan virksomheten skal drives.⁹⁴

3.4.2 Eksempler på tilfeller hvor den foretatte transaksjonen ikke legges til grunn

I praksis finnes det likevel også eksempler på at inntektsberegningen ikke er foretatt med utgangspunkt i de faktiske foretatte transaksjoner.

For det første kan det tenkes i tilfeller der den økonomiske realitet ikke stemmer overens med den angitte transaksjonen. Ved såkalt tynn kapitalisering, dvs at et selskap finansieres med unormalt høy fremmedkapital og tilsvarende lav egenkapital kan skattemyndighetene velge å se bort fra låneavtalen.⁹⁵ Den er riktignok reell mellom partene, poenget er at på grunn av interessefellesskapet har selskapet en høyere andel fremmedkapital enn det et uavhengig selskap ville kunne oppnådd. Den høye gjelden gir høye finanskostnader i form av gjeldsrenter, noe som kan undergrave skattefundamentene. Resultatet er at en del av gjelden kan anses som egenkapital.⁹⁶

I et tilfelle av tynn kapitalisering, Rt 1940 side 498, har Høyesterett formulert kravet slik at interessefellesskapet må ha: *”resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men som bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.”*

En inntektsberegning hvor det ikke tas utgangspunkt i partenes faktiske foretatte transaksjoner, kan også være aktuelt i tilfeller hvor det er inngått avtaler som uavhengige parter aldri ville ha inngått på tilsvarende vilkår. Av interesse for

⁹⁴ Bjerke side 171

⁹⁵ Er partene i interessefellesskapet skattepliktige i den samme jurisdiksjonen etter de samme reglene, får tynn kapitalisering ingen provenymessig betydning. En omfordeling av skattefundamentene kan derimot være tilfeller der skattesubjektene er skattepliktige til ulike jurisdiksjoner eller etter forskjellige regler. Se Bjerke side 34.

⁹⁶ Bjerke side 172

”Storhaugen Invest” er ”Bøgh Hafsøe” dommen.⁹⁷ Saken gjaldt verdsettelse av aksjeutbytte.

Saksforholdet var i korte trekk at en hovedaksjonær hadde et rentefritt lån hos sitt selskap, etablert i strid med aksjeloven. For å innfri lånet solgte han sin boligeiendom til selskapet. Kjøpesummen ble avregnet ved at gjelden ble slettet, og selskapet overtok de lån som heftet på eiendommen. For restkjøpesummen fikk aksjonæren en rentebærende fordring på selskapet, samtidig som det ble avtalt at han skulle leie ”tilbake” boligeiendommen for kr 2000 pr måned, senere økt til kr 3000 pr måned. Markedsleie var antatt å være rundt kr 5000 pr måned. Spørsmålet det på denne bakgrunn måtte tas stilling til var hvorledes bofordelen, beskattet som utbytte hos aksjonæren, skulle verdsettes.

I stedet for å legge de faktiske foretatte transaksjoner til grunn, bygde lagmannsretten på at dersom interessefellesskapet tenkes bort, ville ikke selskapet ha kjøpt eiendommen.

Dermed ble også sammenligningsgrunnlaget endret. Markedsleie var ikke lenger det relevante kriterium. I stedet måtte ”tapet” på selskapets hånd bli beregnet etter å ha ”*tatt utgangspunkt i kjøpesummen og videre beregnet rentebelastning og utgifter som måtte dekkes for at investeringen fra selskapets side skulle kunne forsvares.*”

Resultatet for aksjonæren ble at ”*det beløp som på Bøgh Hafsøe`s hånd ble beskattet som utbytte utgjør differansen mellom utgifter og inntekter (på selskapets hånd, min anmerkning) og er ikke stipulert som markedsleie for eiendommen. Hvis dette har vært tilfelle, antar lagmannsretten at leien ville ligget i overkant av det leienivå som er vanlig i Egersund.*”

3.5 Domstolskontroll

Grensene for domstolenes adgang til å overprøve et forvaltingsvedtak er et omfattende tema og en fullstendig redegjørelse gis ikke i denne sammenheng. Noen hovedpunkter er det likevel nødvendig å redegjøre for fordi Storhaugen Invest hadde anført at

⁹⁷ Lagmannsrettsdom publisert i Utv 1994 side 1160. Anken nektet fremmet for Høyesterett.

ligningsmyndighetene hadde bygget på et uriktig skjønnstema, samt at skjønnen var vilkårlig og åpenbart urimelig.

Domstolenes prøvelsesadgang vil i stor grad bero på om vurderingen er overlatt forvaltningens frie skjønn eller ikke. Hvorvidt en vurdering er overlatt forvaltningens frie skjønn eller ikke, avgjøres etter en konkret tolkning av lovens ordlyd og de hensyn som gjør seg gjeldende. Domstolene vil uansett kunne prøve om skjønnen er basert på korrekt faktum, om det foreligger myndighetsbruk eller saksbehandlingsfeil. Domstolene kan dessuten alltid prøve den generelle lovtolkningen.

I forhold til interessefellesskapsbestemmelsen vil domstolene alltid kunne prøve om de tre vilkårene er oppfylt, dette er rettsspørsmål. Mer omdiskutert er det hvor langt prøvelsesretten rekker når det gjelder ligningsmyndighetene skjønnsmessige inntektsfastsettelse i tilfeller hvor vilkårene er oppfylt.

Etter lovens ordlyd skal inntekten fastsettes ved skjønn. Dette kan tale for at domstolenes prøvelsesadgang er begrenset. En vanlig oppfatning er at domstolene bare kan prøve om skjønnen er vilkårlig eller åpenbart urimelig, altså at det tale om forvaltningens frie skjønn.

Det er likevel grunn til å påpeke at rammen for ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse trekkes ved at inntekt eller formue skal ”fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget”, sktl § 13 – 1 (3). Om denne yttergrensen er overholdt, må domstolene kunne prøve fullt ut. Holder derimot ligningsmyndighetene seg innenfor denne grensen må ugyldighet trolig baseres på at skjønnen er vilkårlig eller åpenbart urimelig.⁹⁸

⁹⁸ Bjerke side 154

4 Storhaugen Invest dommen – Rt 2003 side 536

I dette kapittelet vil jeg drøfte hvilke avklaringer og endringer av rettstilstanden dommen medfører. Drøftelsene i dette kapittelet vil basere seg på de redegjørelser som er foretatt i kapittel to og tre.

4.1 Sakens faktiske bakgrunn

Saken gjaldt ligningen av et aksjeselskap som hadde latt eneaksjonæren og hans familie bo vederlagsfritt i en bolig som tilhørte selskapet. Storhaugen Invest AS ("selskapet") hadde som formål å investere og engasjere seg i oljeindustrien. Det var heleid av Idar A. Iversen. I 1993 kjøpte Storhaugen Invest en boligeiendom av meget høy standard. Idar A. Iversen med familie flyttet inn boligen 1. juni samme år. Kjøpesummen var 3.2 millioner kroner. Kjøpet ble finansiert ved at selskapet tok opp et lån på 2.4 millioner kroner og med et tilskudd fra egenkapitalen på kr 800.000. I 1994 ble eiendommen påkostet for kr 379.000.

Det ble i 1993 og 1994, som saken gjelder, ikke betalt vederlag for familiens bruk av boligen. I 1994 ble Iversen lønnsinnberettet for kr 36.000, dvs kr 3.000 pr.måned, som skattepliktig fordel for fri bolig, mens det for 1993 ikke ble innberettet noen slik fordel. Markedsleien var på ca kr 15.000. I tillegg til bolig for familien Iversen ble eiendommen også brukt av Storhaugen Invest AS. Det var noe uklart hva denne bruken gikk ut på, men partene var enige om at selskapets bruk skulle settes til 25 %. I 1999 kjøpte Iversen eiendommen fra selskapet for 5.8 millioner kroner.

Ved den administrative behandlingen av saken ble selskapet skjønnsignet for årene 1993 og 1994 i medhold av sktl § 13 – 1 (sktl 1911) § 54) . Inntektstapet ble satt til summen av en stipulert avkastning av den investerte egenkapitalen (satt til 6,5 %), renteutgifter på lånet som ble tatt opp og driftsutgifter. Riksskattenemnda forhøyet på dette grunnlaget selskapets inntekt med kr 160.000 i 1993 og kr 290.800 i 1994.

Inntektstapet ble med andre ord beregnet ut fra et hypotetisk hendelsesforløp hvor det ble forutsatt at selskapet ikke kjøpte eiendommen. En slik inntektsberegning innebar at selskapet ble beskattet etter en høyere verdi enn hva en beskatning etter markedsverdi for utleien av boligen ville gitt grunnlag for.

Herredsretten og lagmannsretten stadfestet ligningene. Anken til Høyesterett gjaldt rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen, men også i siste instans ble ligningene stadfestet.

4.2 Sakens problemstillinger

De rettslige problemstillingene som det på denne bakgrunn måtte tas stilling til⁹⁹, var:

- (1) Gir uttaksbestemmelsen i sktl § 5 – 2 hjemmel for beskatning av selskapet for aksjonærens vederlagsfrie bruk av eiendommen?
- (2) Kan verdsettelsesregelen i uttaksbestemmelsen suppleres gjennom en bruk av bestemmelsen om interessefellesskap i sktl § 13 – 1 ?

Problemstillingene vil i det følgende bli presentert i samme rekkefølge som Høyesterett tok de opp. Dette innebærer at rettens drøftelse av uttaksbestemmelsen behandles i punkt 4.3. Videre behandles spørsmålet om sktl §§ 5 – 2 og 13 – 1 kunne brukes i kombinasjon i punkt 4.4. Skulle interessefellesskapsbestemmelsen være anvendelig måtte dessuten de tre vilkårene den oppstiller være oppfylt. Rettens drøftelse av vilkårene gjennomgås i punkt 4.5. I punkt 4.6 ser jeg kort på hvilke sider av Riksskattenemndas vedtak som ble overprøvd.

Avslutningvis drøfter jeg om Høyesterett anvender sktl § 13 – 1 som en materiell beskatningshjemmel i punkt 4.7.

4.2.1 Anførsler som ble avvist av Høyesterett

Statens prinsipale anførsel for Høyesterett bygget på en vidtgående gjennomskjæring. Det ble anført at det med hjemmel i sktl § 13 – 1 skulle legges til grunn at det var Iversen personlig som ervervet eiendommen. Konsekvensen var at renteutgiftene på lånet og driftsomkostningene måtte tilordnes Iversen. Videre måtte det legges til grunn at Storhaugen Invest ville ha hatt renteinntekter på egenkapitalen som ble brukt ved

kjøpet av eiendommen, og denne "tapte" kapitalavkastningen måtte selskapet beskattes for etter hovedregelen i sktl § 5 – 1. Resultatet ville altså blitt det samme for Storhaugen Invest selv om den rettslige begrunnelse ble endret.

Høyesterett tok ikke stilling til de prosessuelle og materielle spørsmål statens nye anførsel reiser og uttaler at *"det er uklart for meg hvilke ytterligere konsekvenser staten mener skal trekkes av dens prinsipale syn"*, Rt 2003 side 536 avsnitt 39.¹⁰⁰

I stedet opprettholdes ligningen med den begrunnelse Riksskattenemnda har gitt. Det er etter rettens syn *"... ikke spørsmål om å foreta en gjennomskjæring av selskapets erverv av eiendommen."*, avsnitt 40.

Ved å avvise statens prinsipale anførsel legger Høyesterett en sentral premiss for de videre drøftelser til grunn; de anser Storhaugen Invest som eier av eiendommen.¹⁰¹

Som jeg kommer tilbake til i punkt 4.4 skjer beskatningen av selskapet likevel ut fra en hypotetisk situasjon hvor eiendommen ikke ble kjøpt. Det vil i denne sammenheng reises spørsmål om det i tråd med statens prinsipale anførsel, ville gitt et rimeligere å foreta en beskatning ut fra det synspunktet at Iversen var eier av eiendommen.

4.3 Var vilkårene for uttaksbeskatning oppfylt ?

Riksskattenemnda hadde lagt til grunn at fordelene Iversen hadde ved å bo på eiendommen, og som ikke var innberettet som lønn, måtte anses som aksjeutbytte.

Iversen ble utbyttebeskattet for fordelene, uten krav på godtgjørelse. Utbyttet ble verdsatt på samme måte som selskapets inntektstap. Som jeg kommer tilbake til i punkt 4.5.2.1, ville en helt annen situasjon ha oppstått dersom bofordelen hadde vært klassifisert som lønn.

⁹⁹ Jeg nevner at det også oppstod et spørsmål om RISK regulering. Denne problemstillingen har jeg avgrenset mot.

¹⁰⁰ I det følgende vil jeg kun henvise til hvilket avsnitt uttalelsen er hentet fra.

¹⁰¹ Harboe side 118

For Høyesterett gjaldt saken beskatningen av Storhaugen Invest. Riksskattenemnda hadde foretatt beskatningen av selskapet med hjemmel i uttaksbestemmelsen. Dette uttakssynspunktet legger også Høyesterett til grunn.

Det konkrete spørsmålet det dermed måtte tas stilling til var om sktl § 5 – 2 gav hjemmel for beskatning av selskapet, for Iversens vederlagsfrie bruk av boligeiendommen. Spørsmålet er et utslag av en mer generell problemstilling; er en aksjonærs vederlagsfrie bruk av et aksjeselskaps formuesgjenstander omfattet av sktl § 5 – 2? Spørsmål reises i to retninger.

For det første må det avgjøres om aksjeutbytte er omfattet av ett av de to innvinningsalternativene, ”*til egen bruk*” eller ”*gaveoverføring*”. Dette spørsmålet behandles i punkt 4.3.1.

For det annet må uttaksbestemmelsen også omfatte tingstjenester. Dette spørsmålet behandler jeg i punkt 4.3.2.

4.3.1 Uttak ”til egen bruk” eller ”gaveoverføring”?

Storhaugen Invest hadde hevdet at kun gavealternativet var aktuelt. Begrunnelsen var at ”*til egen bruk*” kriteriet er forbeholdt disposisjoner som skjer innenfor samme skattsubjekt. I dette tilfellet var det tale om en overføring mellom to selvstendige skattesubjekter, et aksjeselskap og en aksjonær.

Det fremgår ikke direkte av dommen hva saksøker vil oppnå med denne anførselen. Det er dog nærliggende å anta at formålet var å kreve at gavehensikt måtte påvises. Jeg viser til punkt 2.5.1.

Høyesterett tar ikke uttrykkelig stilling til anførselen, men uttaler at det ”*må være de samme typer overføringer som dekkes av de to alternativer*”, avsnitt 41. Det synes altså som om de alternativene anses like aktuelle der avgiveren er et aksjeselskap og mottakeren er en aksjonær.

Som jeg har redegjort for i punkt 2.7 passer ingen av alternativene ordlydsmessig særlig godt på aksjeutbytte. ”*Til egen bruk*” trekker i retning av at det må foreligge en privat bruk, mens ”*gaveoverføring*” synes å forutsette at det foreligger gavehensikt.

Lovformålet og forarbeidene taler likevel for at aksjeutbytte omfattes av uttaksbestemmelsen, og Høyesterett uttalte i Rt 2002 side 56 ”Lefdal” at ”... *det er mest nærliggende å se dette som uttak til egen bruk.*”

Det er dermed grunn til å spørre om Høyesterett med sin uttalelse i ”Storhaugen Invest” endrer den tidligere rettsstilstanden.

Hadde Høyesterett tatt direkte stilling til uttalelsen i ”Lefdal dommen” ville det vært enklere å fastslå om den virkelig modifieres. Det ser dog ikke ut til at den er påberopt i den foreliggende sak. En mulig forklaring på at den ikke behandles, kan være at retten har oversett den.¹⁰² Er det tilfelle, er det heller ingen grunn til å tro at Høyesterett vil endre den tidligere rettsstilstanden.

Rettskildemessig er det likevel ikke noe ”i veien” for at uttalelsen fra 2002 blir modifisert. Høyesterett er ikke, på samme måte som underordnede domstoler (og andre rettsanvendere) bundet av sine tidligere avgjørelser.¹⁰³ At den siterte uttalelsen kom i form av et obiter dictum i en nylig avsagt dom, er dessuten forhold som gjør vekten av uttalelsen mindre.

Noen uttrykkelig fravikelse er det uansett ikke tale om. Høyesterett tar ikke avstand fra det som er uttalt i ”Lefdal”, men holder spørsmålet åpent i den forstand at aksjeutbytte kan omfattes av både ”*gaveoverføring*” og ”*til egen bruk*”.

En mulig begrunnelse for at Høyesterett legger et slikt synspunkt til grunn, er at dermed unngås spørsmålet om beskatning er utelukket i tilfeller hvor aksjonæren, etter overføringen, bruker gjenstanden i inntektsgivende aktivitet.

¹⁰² I denne retning Gjems-Onstad 2003 side 248

¹⁰³ Eckhoff side 175 flg

Jeg minner om at slik uttrykket *"til egen bruk"* er forstått, omfattes ikke overføringer mellom inntektsgivende aktiviteter. Et spørsmål som på denne bakgrunn kan stilles er om uttaksbeskatning etter *"til egen bruk"* kriteriet, er betinget av at aksjonæren etter overføringen tar gjenstanden til bruk privat.

Ved å åpne for at begge kriteriene er anvendelige unngås problemstillingen, en problemstilling som for øvrig er påpekt i teorien. Jeg viser til punkt 2.7.¹⁰⁴

4.3.2 Tolkningen av uttrykket "tjeneste"

For at uttaksbestemmelsen skal gi hjemmel for beskatning av selskapet, er det en forutsetning at også tingstjenester er omfattet av uttrykket *"tjeneste"*. Saksøker anførte at vederlagsfri bruk av andres formuesgjenstander ikke omfattes av uttrykket, og viste til Lignings ABC for det ene aktuelle året (1994) der en slik avgrensning blir lagt til grunn. Staten hevdet at det ikke var grunnlag for å tolke ordlyden innskrenkende.

Som det er redegjort for i punkt 2.8 er ikke rettskildebildet helt entydig. En normal forståelse av ordlyden tilsier likevel at tingstjenester er omfattet. Spørsmålet blir dermed om det finnes andre rettskildefaktorer som tilsier at ordlyden skal tolkes innskrenkende.

Høyesterett velger i sin drøftelse av spørsmålet å se bort fra Lignings ABC, men uttaler at *"på grunnlag av lovteksten og forarbeidene finner jeg det lite tvilsomt at også tingstjenester er omfattet av uttaksregelen i ... [§ 5 – 2]"*, avsnitt 46.

Det er ikke overraskende at lovtekst og forarbeider vektlegges tyngre enn en uttalelse i Lignings ABC. Normalt sett følges ordlyden i en lovbestemmelse dersom det ikke finnes andre tungtveiende rettskildefaktorer som klart taler for en annen løsning.

En rettskildefaktor som kunne gitt grunnlag for å tolke *"tjeneste"* innskrenkende er forarbeidene. Som jeg har redegjort for i punkt 2.8 kan disse tolkes slik at tingstjenester faller utenfor. Høyesterett legger dog til grunn at også forarbeidene taler for at

¹⁰⁴ Se Dragvold 1993 side 264.

tingstjenester er omfattet, etter å ha gjennomgått den historiske utviklingen, jf avsnitt 42 til 46.

Som rettsanvender står Høyesterett i en særstilling, i den forstand at de også er en ”produsent” av rettskildefaktorer. Domstolene treffer riktignok ikke formelle vedtak om hvilke regler som skal gjelde i fremtiden slik lovgiveren gjør. Den rettsoppfatningen som Høyesterett har bygget sitt resultat på vil likevel være en tungtveiende rettskildefaktor. Det er vanlig å betegne denne rettsoppfatningen som dommens prejudikat.¹⁰⁵

Høyesterett legger i ”Storhaugen Invest” til grunn at både lovtekst og forarbeidene, etter en tolkning, tilsier at tingstjenester er omfattet av uttaksbestemmelsen.

Høyesterett avklarer dermed hvordan regelen skal forstås, og løser den tvilen som har foreligget.

4.3.3 Konsekvenser ved at tingstjenester generelt er omfattet

I punkt 2.8.1.3 er det pekt på at hensynet til å unngå økonomisk dobbeltbeskatning taler for at tingstjenester ikke er omfattet i tilfeller hvor godtgjørelse ikke er aktuelt. For Høyesterett var det ikke nødvendig å drøfte dette hensynet da Iversens bruk ble ansett som aksjeutbytte.

Partenes anførsler og rettens uttalelse om at ”*jeg finner det lite tvilsomt at også tingstjenester er omfattet av uttaksregelen i ... [§ 5 – 2]*” er dog generelle, og tyder på at spørsmålet er avgjort for alle typer situasjoner. I de neste avsnittene skal jeg peke på hvilke konsekvenser det vil ha at tingstjenester generelt er omfattet.

¹⁰⁵ Det finnes flere ulike måter å avgrense en doms prejudikatsvirkning, og begrepet har ingen entydig mening, se Eckhoff side 164 – 171. Slik jeg bruker begrepet prejudikat, innebærer ikke dette annet enn at den tolkningen retten har gjort av de foreliggende rettskildefaktorene, og den rettsoppfatningen som følger av dette, vil være en ny tungtveiende rettskildefaktor.

4.3.3.1 Tingstjeneste overføres fra et aksjeselskap til andre enn aksjonærer

Ved utbytteutdelinger fra et aksjeselskap til aksjonærer oppstår ingen økonomisk dobbeltbeskatning. Godtgjørelssystemet forhindrer dette, jf punkt 2.6.2.¹⁰⁶ Er det derimot andre enn aksjonærer som får stilt et formuesgode vederlagsfritt til disposisjon, vil vedkommende ikke ha krav på godtgjørelse, jf sktl §§ 10 – 11 (2), jf § 10 – 12.

Til forskjell fra tilfeller hvor eiendomsretten til et formuesgode overføres (i form av gave), finnes det ved ”*vederlagsfri bruk av andres eiendeler*” hjemmel for beskatning av mottaker, jf sktl § 5 – 20 (3).

Dette innebærer at dersom andre enn aksjonærer overlates en vederlagsfri bruksrett til et aksjeselskaps eiendeler, skal to skattesubjekter beskattes for den samme kapitalavkastningen. Det følger av at aksjeselskapet kan beskattes for avkastningen med hjemmel i uttaksbestemmelsen samtidig som brukeren kan beskattes med hjemmel i sktl § 5 – 20 (3).

4.3.3.2 Tingstjenester overføres fra et enkeltmannsforetak

Eies en formuesgjenstand i et enkeltmannsforetak, og denne tas til privat bruk av eieren, skal uttaksbeskatning skje etter kriteriet ”*egen bruk*”, jf punkt 2.5.2. Er det slik at gjenstanden fortsatt hovedsakelig brukes i virksomhet, skal eieren i stedet beskattes for fordelene ved den private bruken etter den alminnelige virksomhetsregelen i sktl § 5 - 1. Det er i begge tilfeller tale om det samme skattesubjektet, og noen økonomisk dobbeltbeskatning oppstår ikke.

Annerledes blir det der et annet skattesubjekt overlates bruken. Høyesteretts oppfatning vil kunne medføre at to skattesubjekter beskattes for den samme avkastningen. Avgiveren med hjemmel i sktl § 5 – 2, og mottakeren med hjemmel i sktl § 5 – 20 (3). Hadde derimot eiendomsretten til formuesgjenstanden vært overført, ville kun uttaksbeskatning vært aktuelt, jf sktl § 5 – 50 (3).

¹⁰⁶ Ved utdelinger av naturalia vil nok aksjelovens regler ofte ikke være fulgt, og godtgjørelse er på dette grunnlag ikke aktuelt. Men det er selvsagt intet i veien for at også naturalia kan være lovlig utdelt.

I juridisk teori har nettopp denne konsekvensen vært påpekt, og brukt som et argument mot at tingstjenester generelt skal være omfattet av sktl § 5 – 2. Jeg viser til punkt 2.8.

4.4 Kombinasjonen av sktl §§ 5 – 2 og 13 – 1

Høyesterett bygger som nevnt i punkt 4.2.1 på at Storhaugen Invest var eier av eiendommen. Det legges også til grunn at uttaksbestemmelsen gir hjemmel for beskatning av selskapet. Problemstillingen som gjenstår er om *”verdsettelsesregelen i sktl [§ 5 – 2] kan suppleres med regelen i [sktl § 13 – 1]”*, avsnitt 48. Jeg minner om at sktl § 5 – 2 gir anvisning på omsetningsverdi, noe som i dette tilfellet tilsvarer markedsleie.

Storhaugen Invest hevdet at beskatning til markedsleie måtte være ”øvre tak”. Vurderingstemaet ved verdsettelsen måtte være Iversens bruk av eiendommen. Selve kjøpet kunne ikke trekkes inn.

Staten hevdet at kjøpet av eiendommen var en ”selskapsfremmed disposisjon” begrunnet i Iversens interesser. Bestemmelsen måtte derfor kunne brukes som et supplement.

Høyesterett sin måte å formulere problemstillingen på er egnet til å skape forvirring. Hva innebærer det at sktl § 5 – 2 *”kan suppleres”* med bestemmelsen om interessefellesskap?

All den tid sktl § 13 – 1 ikke anses for å være en selvstendig hjemmel for beskatning, må det være klart at den ikke bare kan, men må brukes i kombinasjon eller som et supplement til de ordinære beskatningshjemlene i skatteloven. Jeg legger til at Høyesterett ved først å drøfte om uttaksbestemmelsen er anvendelig, ikke synes å ville basere beskatningen alene i sktl § 13 – 1.

Retten presiserer likevel problemstillingen ved å stille spørsmålet om *”bestemmelsen i sktl [§ 13 – 1] - dersom de vilkårene den oppstiller er oppfylt – vil kunne benyttes som grunnlag for fastsette en høyere verdi enn markedsprisen.”*, avsnitt 48.

Det gir liten mening å drøfte om sktl § 13 – 1 kan supplere verdsettelsesregelen i sktl § 5 – 2 dersom det ikke samtidig forutsettes at interessefellesskapsbestemmelsen gir anvisning på en annen verdsettelse enn markedsverdi.

4.4.1 Det sentrale spørsmålet – hvilken verdi gir sktl § 13 – 1 anvisning på?

De sentrale spørsmålene er med andre ord hvilken verdsettelsesregel sktl §13 – 1 gir anvisning på og hva den konkrete verdsettelsen i dette tilfellet skal være.

Etter sktl § 13 – 1 (3) skal ”... *inntekt ... fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.*”

I lys av partenes anførsler hadde retten to muligheter. Den kunne ha valgt å knytte vurderingen opp mot Iversens bruk av eiendommen. En oppregulering til markedsverdi ville da ha vært et øvre tak. Dette er prisen uavhengige parter ville ha avtalt. Spørsmålet om en kombinasjon av de to bestemmelsene ville ha falt bort.

Den andre muligheten var å trekke selve anskaffelsen av eiendommen inn ved vurderingen, og spørre om Storhaugen Invest ville ha kjøpt eiendommen dersom interessefellesskapet tenkes bort.

Høyesterett valgte det sistnevnte alternativet og sammenligner med en situasjon hvor selskapet ikke kjøpte eiendommen. Storhaugen Invest ville ikke ”*ha ervervet eiendommen med sikte på utleie med mindre det hadde vært i Iversens interesse å ha en slik boligeiendom til disposisjon*”, jf avsnitt 53. Kjøpet og utleien av eiendommen ”... *må anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser.*”, jf avsnitt 54.

Det sentrale poenget slik jeg oppfatter Høyesterett, er at i tilfeller hvor det dreier seg om ”selskapsfremmede disposisjoner” kan ligningsmyndighetene i medhold av sktl § 13 – 1 (3) se bort fra de faktisk foretatte transaksjoner ved beregningen av inntektstapet. En markedisleie vil nemlig ikke gi ”*dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forrenting av den innskutte kapital*”, avsnitt 48.

Sagt på en annen måte, også en markedsleie ville ha medført en inntektsreduksjon for selskapet i 1993 og 1994 sammenlignet med en situasjon hvor selskapet ikke kjøpte eiendommen. Og det er den sistnevnte situasjonen sktl § 13 – 1 gir anvisning på, i og med at investeringen var selskapsfremmed.

4.4.2 Hvilke rettskildefaktorer vektlegges?

Som det er redegjort for i punkt 3.5 gir ikke rettskildefaktorene noe entydig svar på hvilken situasjon det skal sammenlignes med i henhold til sktl § 13 – 1 (3). I dette punktet ser jeg nærmere på hvilke rettskildefaktorer Høyesterett legger vekt på i sin argumentasjon for at inntektsberegningen ikke måtte foretas med utgangspunkt i de foretatte transaksjoner.

4.4.2.1 Ordlyd og forarbeider

Til støtte for sitt resonnement peker Høyesterett for det første på at verken ordlyden i sktl § 13 – 1 eller uttalelser i forarbeidene til bestemmelsen er til hinder for at den brukes i et tilfelle *”hvor ervervet ses i sammenheng med utleieforholdet”*, avsnitt 48.

Lovens ordlyd gir i seg selv liten veiledning utover at det skal sammenlignes med et uavhengig forhold. I forarbeidene finnes dog en henvisning til armlengdeprinsippet, noe som tilsier at de foretatte transaksjoner skulle legges til grunn, jf punkt 3.5.1. Høyesterett kommenterer ikke denne henvisningen.

4.4.2.2 Rettspraksis

Det finnes støtte for Høyesteretts resonnement i underrettspraksis. I ”Bøgh Hafsøe dommen” ble markedsprisen fraveket gjennom en inntektsberegning som forutsatte at selskapet ikke kjøpte eiendommen. De foretatte transaksjoner ble altså ikke lagt til grunn. Se nærmere punkt 3.5.2. Retten viser ikke til denne dommen.

Det henvises i stedet til en annen dom, ”Fornebo-dommen”, Rt 1940 side 598 og uttales: *”Problemstillingen blir om interessefellesskapet har resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er*

forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.”

Det kan synes som om retten legger til grunn at denne uttalelsen også skal ha gyldighet ved ligningen av Storhaugen Invest. Med andre ord at så lenge interessefellesskapet har resultert i en ordning ”som ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig”, kan det ses bort fra partenes faktiske foretatte transaksjoner. Synspunktet kan problematiseres.

Faktum i ”Fornebo dommen” var et annet enn i nærværende sak. Spørsmålet det ble tatt stilling til var om det som i formen fremstod som et lån fra aksjonærene til Fornebo AS, også i skatterettslig henseende skulle regnes som et lån.¹⁰⁷ Det dreide seg om interkommunal fordeling av skattefundamentet og spørsmålet hadde betydning for hvor stort gjeldsfradrag selskapet skulle få i kommunen det var hjemmehørende. (Kommunen hadde sett bort fra gjelden til aksjonærene, likestilt den med egenkapital og nektet fradragsrett).

I tilknytning til dette spørsmålet kommer rettens siterte uttalelse om betingelsene for at sktl § 13 – 1 er anvendelig. Det er verdt å bemerke at retten ikke anså bestemmelsen anvendelig på det foreliggende tilfellet ; ”Jeg har vanskelig for å skjønne hvordan det i og for seg skulle la seg gjøre i forhold som det foreliggende å oppstille noe i retning av et fast, prosentmessig bestemt forhold mellom aksjekapital og gjeld som ”det normale”.” (Side 602 i ”Fornebo dommen”)

Sentralt er altså at den siterte uttalelsen for når sktl § 13 – 1 er anvendelig, er knyttet til spørsmålet om tynn kapitalisering. Det som kjennetegner disse tilfellene er at den økonomiske realiteten ikke stemmer overens med den angitte transaksjonen. Det kan derfor ses bort fra partenes betegnelse av forholdet, og en del av gjelden ”omklassifiseres” til egenkapital. Jeg viser til punkt 3.5.2.

Det er derfor ikke helt åpenbart at ”Fornebo” dommen skal forstås som et generelt uttrykk for når ligningsmyndighetene kan se bort fra de faktiske foretatte transaksjonene. Poenget er at tilfeller av tynn kapitalisering skiller seg fra det som var

¹⁰⁷ Harboe side 127

tema i ”Storhaugen Invest dommen”, og det er ikke gitt at adgangen til å se bort fra de foretatte transaksjoner skal være like vid. I motsetning til tilfeller av tynn kapitalisering fantes det i ”Storhaugen Invest dommen” et alternativ; å oppregulere inntekten til markedsverdi.

4.4.2.3 Lovgrunnen

Avslutningsvis anfører Høyesterett at lovgrunnen tilsier at verdsettelsesregelen i sktl § 5 – 2 må kunne suppleres med sktl § 13 – 1. Ellers vil aksjonæren ”*ved å inngå en leieavtale markedspris med det selskap han har interessefelleskap med, ... kunne velte privatutgifter over på selskapet*”, avsnitt 49.

Skal referansen til lovgrunnen gi mening, er det nødvendig å legge til grunn at retten sammenligner med en situasjon hvor Storhaugen Invest ikke kjøpte eiendommen. Tenker man seg i stedet at det var Iversen personlig som kjøpte eiendommen, er det klart at utgiftene hans i 1993 og 1994 ville ha oversteget betaling etter markedsleie. Sammenlignet med et slikt tilfelle kan det sies at privatutgifter blir veltet over på selskapet.

En sentral premiss for Høyesterett er likevel at Storhaugen Invest skal anses som eier, jf punkt 4.2.1. Retten uttaler sågar at det ”*ikke er spørsmål om å foreta en tilordning i et tilfelle hvor det ikke anses å ha skjedd en overføring fra selskapet til aksjonæren*”, avsnitt 49.

All den tid, selskapet blir ansett som eier av eiendommen er det leien som er en privatkostnad for Iversen. Det kan da spørres hvordan det er mulig for Iversen å velte privatutgifter over på selskapet. Når Iversen ikke er eier ville alternativet for han vært å leie en tilsvarende bolig til markedspris fra en uavhengig eier.¹⁰⁸

Som nevnt i punkt 4.2.1 er det mulig at statens prinsipale anførsel om en ”ren” gjennomskjæring ville ha gitt et rimeligere resultat i denne saken. Beskatningen av Storhaugen Invest ville ha blitt den samme i 1993 og 1994, selv om Iversen ble ansett

¹⁰⁸ Harboe side 121

som eier. For Iversen ville dog konsekvensene blitt helt annerledes. For eksempel kunne en gevinst ved et eventuelt salg av eiendommen blitt skattefri etter bestemmelsen om realisasjon av egen bolig i sktl § 9 – 3 (2).

Et viktig poeng er likevel at saken dreier seg om beskatningen av Storhaugen Invest og ikke Iversen. Som retten uttaler, ”... *det er uklart for meg hvilke ytterligere konsekvenser staten mener skal trekkes av dens prinsipale syn.*”

Retten velger i stedet en slags ”mellomløsning” hvor selskapet anses som eier, men for årene 1993 og 1994 beskattes som om de ikke var det. På den måten unngås alle de nye spørsmålene som ville ha oppstått ved å legge til grunn at Iversen var eier.

4.4.2.4 Hva ligger i begrepet ”selskapsfremmed”?

Høyesterett gir i dommen, slik jeg oppfatter det, en anvisning på hvilken situasjon det skal sammenlignes med etter sktl § 13 – 1 (3). Er det tale om en ”selskapsfremmed disposisjon” kan det ved inntektsberegningen ses bort fra partenes faktiske foretatte transaksjoner. Inntektstapet kan i stedet beregnes ut fra et tenkt handlingsalternativ.

På sett og vis avklarer dommen med andre ord hvordan ”... *som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget*” skal forstås. Et spørsmål blir likevel hva som ligger i uttrykket en ”selskapsfremmed disposisjon”?

Som jeg kommer tilbake til i punkt 4.5.3 vektlegger retten i denne saken at Storhaugen Invest ikke hadde som formål å investere i eiendommer. Det synes altså som om selskapenes vedtektsformuleringer skal ha betydning ved vurderingen. Det gis ellers lite veiledning av hva som ligger i begrepet. Av den grunn kan det sies at dommen reiser et nytt tolkningsspørsmål.

Klart må det uansett være at kriteriet gir ligningsmyndighetene en større adgang til å sensurere skattyternes disposisjoner. I hvilken grad det vil bli brukt, gjenstår å se.

4.5 Rettens drøftelse av vilkårene i skatteloven § 13 – 1

Etter å ha konkludert med at sktl § 13 – 1 kan gi grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn markedsverd, drøfter retten om de tre vilkårene bestemmelsen oppstiller er oppfylt.

4.5.1 Interesfefellesskap

Det er ikke tvilsomt at det foreligger et interesfefellesskap mellom Storhaugen Invest og Iversen. Iversen var eneaksjonær, styreformann og daglig leder.

4.5.2 Var selskapets inntekt ”reduert”?

Jeg har i punkt 3.3.2 redegjort for hva vilkåret innebærer. Det er der konkludert med at i prinsippet må enhver reduksjon av formue eller inntekt være relevant.

4.5.2.1 Hva må inntekten være redusert i forhold til i denne saken?

Det er en nær sammenheng mellom vilkåret ”reduert” og den nærmere skjønnsfastsettelsen av inntekt etter sktl § 13 – 1 (3). I begge tilfeller må det tas stilling til hvordan situasjonen ville ha vært uten interesfefellesskapet.

Retten slår innledningsvis fast at det ikke er tvilsomt at det foreligger en inntektsreduksjon i forhold til den beskjedne bofordelen som ble oppgitt til beskatning i 1994, avsnitt 50.

Viktigere er likevel hvilken situasjon det skal sammenlignes med. ”Siden det er spørsmål om å fravike verdsettelsesregelen i [§ 5 – 2 fjerde punktum] antar jeg imidlertid at problemstillingen vil være om leie til markedspris i dette tilfellet vil måtte anses som en inntektsreduksjon for selskapet.”, avsnitt 51.

Spørsmålet som stilles er om også en markedsleie innebærer en inntektsreduksjon for selskapet. Situasjonen det må tenkes på, er sammenlignet med et tilfelle hvor eiendommen ikke ble kjøpt og leid ut. Resonnementet bygger som nevnt på at investeringen var en selskapsfremmed disposisjon.

Drøftelsen av vilkåret ”*reduisert*” knytter seg dermed opp mot et tenkt handlingsalternativ. Også en markedsleie innebærer en inntektsreduksjon i forhold til denne tenkte situasjonen, da ”*selskapet ikke får dekket sine løpende låne- og driftsomkostninger og ikke i tillegg oppnår en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet*”, avsnitt 51.

Selskapet hadde derimot anført at et tenkt handlingsalternativ var at Iversen i stedet for bofordelen, ville fått høyere lønn som administrerende direktør i selskapet. Vilkaåret om ”*reduksjon*” var av den grunn ikke oppfylt.

Retten finner ikke dette sannsynlig og uttaler at det ikke er ”*noe grunnlag for å fravike det selskapet og Iversen må antas å ha avtalt vedrørende lønnen, og som fremgår av årsregnskapene. Etter mitt syn har Riksskattenemnda med rette ansett den delen av bofordelen som ikke er oppgitt som lønnsinntekt, for å være utbytte på Iversens hånd ...*”, avsnitt 50.

Det må være klart at dersom bofordelen hadde vært klassifisert som lønn for Iversen, og ikke utbytte, kunne ikke beskatningen vært gjennomført på den måten den ble. Utbetaling av lønn kan ikke medføre utaksbeskatning, det er verken tale om ”*til egen bruk*” eller ”*gaveoverføring*”. I stedet måtte en beskatning ha rammet Iversen personlig som lønnsinntekt. Selskapet ville derimot ha fått fradragsrett for lønnsutgiftene, men blitt belastet arbeidsgiveravgift.

Storhaugen Invest hadde også anført at vilkåret om ”*reduisert*” ikke var oppfylt fordi muligheten for verdistigning på eiendommen måtte vektlegges. Staten hevdet derimot at vurderingen måtte knyttes til de enkelte år.

Høyesterett uttaler at muligheten for en verdistigning reiser tvilsomme spørsmål. Den vil likevel ikke trekke forholdet inn ved vurderingen av om selskapets inntekt var redusert i 1993 og 1994 fordi ”*en eventuell verdistigning på eiendommen vil på grunn av de skatterettslige periodiseringsreglene ikke være innvunnet før eiendommen realiseres*”, avsnitt 52.

I juridisk teori er dette standpunktet kritisert. Mange investeringer bare kan forsvares dersom det legges et langsiktig perspektiv til grunn. Investeringer i fast eiendom gir ofte dårlig lønnsomhet på kort sikt, og ofte en kortsiktig negativ likviditet. Slike investeringer gir ofte underskudd i flere år, før gjelden er inflatert bort og leiene av samme grunn er øket, i nominelle kroner.¹⁰⁹ På denne bakgrunn kan det hevdes at å vurdere vilkåret ”*reduert*” på bakgrunn av to år ikke gir noen fornuftig mening.

På den annen side oppstår det beregningstekniske vanskelige spørsmål dersom en del av verdistigningen skal ”tilbakeføres” til de to aktuelle årene. Rettslig sett er det heller ikke tvilsomt at verdistigninger først er innvunnet ved realisasjon.

4.5.3 Årsakssammenheng

Normalt sett reiser ikke vilkåret om årsakssammenheng problemer, jf punkt 3.3.4. Heller ikke i denne saken anser Høyesterett vilkåret tvilsomt, men drøftelsen gir et bidrag til hva som anses å ligge i uttrykket en ”selskapsfremmed disposisjon”.

Storhaugen Invest hevdet at eiendommen ble ervervet fordi den hadde et gevinstpotensial. Sagt på en annen måte, de ville ha kjøpt eiendommen uavhengig av Iversens interesser. Det forelå dermed ingen årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

For Høyesterett blir vurderingen av årsakssammenheng et rent bevisspørsmål. Hvilke fakta skal legges til grunn? Avgjørende for rettens konklusjon om at det forelå årsakssammenheng synes å være at selskapet ikke kunne fremlegge dokumentasjon på at vurderinger av gevinstpotensialet var foretatt. Det vektlegges dessuten at Storhaugen Invest ikke hadde som formål å erverve eiendommer for salg.

4.6 Hvilke sider av vedtaket ble overprøvd?

I punkt 3.5 har jeg gått igjennom hvilke vurderinger i sktl § 13 – 1 som er overlatt forvaltningens frie skjønn. Det er der lagt til grunn at domstolene må ha full prøvelsesrett når det gjelder om de enkelte vilkår er oppfylt. Ved selve

¹⁰⁹ Harboe side 125

inntektsfastsettelsen er derimot prøvelsesretten begrenset til om ligningsmyndighetene har holdt seg innenfor yttergrensen bestemmelsen fastsetter; ”*som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.*” Den nærmere inntektsfastsettelsen innenfor dette intervallet er overlatt forvaltningens frie skjønn, og ugyldighet må i tilfelle baseres på læren om myndighetsmisbruk.

Høyesterett legger de samme synspunkter til grunn. Storhaugen Invest hadde anført at ligningsmyndighetene hadde lagt et uriktig skjønnsstema til grunn. Etter deres oppfatning var yttergrensen for inntektsfastsettelsen å komme frem til markedsverdi. I denne sammenheng måtte det tas hensyn til hvordan ansatte med fri bolig generelt var blitt beskattet etter en sjablonregel.

Retten følger som kjent ikke disse argumentene. Et helt sentralt punkt i saken er jo nettopp det at skjønnet ikke må basere seg på de faktiske foretatte transaksjoner. Er transaksjonene selskapsfremmede, kan beskatningen skje ut fra et tenkt handlingsalternativ. Poenget i denne sammenheng er at retten legger til grunn at de har full prøvelsesrett i forhold til hvilke yttergrenser for inntektsfastsettelse sktl § 13 – 1 (3) fastsetter.

Innenfor dette intervallet begrenser retten seg til en vurdering av om Riksskattenemndas vedtak var vilkårlig eller åpenbart urimelig, noe som besvares benektende. Se dommens avsnitt 56 og 57.

4.7 Brukes sktl § 13 – 1 som en materiell beskatningshjemmel?

Den faktiske følgen av dommen er at Storhaugen Invest beskattes for en høyere verdi enn markedsverdi. Uttaksbestemmelsen i sktl § 5 – 2 gir ikke hjemmel for dette. Det kan dermed spørres om Høyesterett, selv om det ikke uttales direkte, anser sktl § 13 – 1 som en materiell beskatningshjemmel?

Først må det nevnes at det verken av ordlyd eller forarbeider fremgår klart at den ikke kan brukes som beskatningshjemmel. En slik forståelse er bygget på formålbetraktninger og plassering i skatteloven. Se punkt 3.4.1. Rettskildemessig er det

med andre ord ikke noe i veien for at denne oppfatningen endres. Høyesterett vil uansett kunne endre en etablert rettsoppfatning.

Å anse bestemmelsen som en selvstendig beskatningshjemmel er likevel et klart brudd på den forståelsen av bestemmelsen som tidligere er lagt til grunn. Dersom det er meningen å utvide dens anvendelsesområde kunne man kanskje forventet at løsningen ble underbygget av andre rettskildefaktorer.

Et annet poeng er at retten i sitt resonnement velger å bygge på et ”uttakssynspunkt”. Det drøftes først om sktl § 5 – 2 gir hjemmel for beskatning i det foreliggende tilfellet. En slik fremgangsmåte ville kanskje ikke vært anvendt dersom meningen var å anse sktl § 13 – 1 som en selvstendig hjemmel?

5 Kildehenvisninger

5.1 Lover

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

Lov om endringer av skatteloven 30 juni 1995 nr 44.

Lov om endringer av skatteloven 26 juni 1992 nr 75.

Lov om endringer av skatteloven 20 juli 1991 nr 54.

Lov om endringer i skatteloven 29 mai 1981 nr 29.

Lov om endringer av skatteloven 4 juni 1976 nr 42.

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

Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 19 juni 1964 nr 14.

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

Lov av 13 juni 1997 nr 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven).

5.2 Forarbeider

Ot.prp. nr.86 (1997-98) Ny skattelov

Ot.prp. nr.64 (1991-92) Om endringer i lov om skatt og formue og inntekt (skatteloven) av 18 august 1911 m.fl

Ot.prp. nr.35 (1990-91) Skattereformen 1992

Ot.prp. nr.26 (1980-81) Om endringer i lov nr. 8 av 18 august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.v.

Inst. O. Nr. 59 (1980-81)

Ot.prp. nr.54 (1975-76) Om endringer i lov om skatt og formue og inntekt (skatteloven) av 18 august 1911 m.fl

5.3 Høyesterettsdommer (Rt)

Rt 2003 side 536

Rt 2002 side 56

Rt 2001 side 282

Rt 1998 side 1425

Rt 1997 side 1580

Rt 1995 side 124

Rt 1992 side 1379

Rt 1940 side 598

Rt 1925 side 472

5.4 Utvalget, dommer og uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

Utv. 2001 side 786

Utv. 2000 side 379

Utv. 1999 side 1441

Utv. 1994 side 1160

Utv. 1991 side 69

Utv. 1998 side 884

5.5 Bøker

Banoun: Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene - En studie av høyesterettspraksis*, 1 utg. 2003.

Bjerke: Joachim M Bjerke, *Internprissetting*, 1 utg.1997.

Eckhoff: Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5 utg.2000 ved Jan E. Helgesen.

Gjems – Onstad: Ole Gjems – Onstad, *Norsk bedriftsskatterett* 6 utg.2003.

Gjems – Onstad: Ole Gjems – Onstad, *Norsk bedriftsskatterett* 5 utg.2001.

Syversen: Jan Syversen, *Skatt på petroleumsutvinning*, 1 utg.1991.

Zimmer og BAHHR: Fredrik Zimmer i samarbeid med BAHHR, *Bedrift, selskap og skatt* 3 utg.2001.

Zimmer: Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett* 4 utg.2001.

5.6 Artikler

Einar Harboe: Einar Harboe, *Egen bolig i aksjeselskap – Høyesteretts dom av 30. april 2003* |: Skatterett 2003, s 115-128

Petter Dragvold: Petter Dragvold, *En evaluering av uttaksregelen i sktl. § 42 første ledd tredje pkt. flg.* |: Skatterett 1996, s 277-296

Petter Dragvold: Petter Dragvold, *Uttaksbeskatning* |: Skatterett 1993, s 253-273

Håkon Løchen: Håkon Løchen, *Gjennomskjæring ved interessefelleskap med utlandet – den nye regel i skatteloven § 54 første ledd* |: Skatterett 1982, s 72-91

Helge Aarseth: Helge Aarseth, *Skattlegging ved uttak av formuesgjenstander fra næring eller virksomhet* |: Lov og rett 1977, s 210-223

Finn Eide: Finn Eide, *Bolig i eget as = en skattebombe* |: Revisjon og regnskap 6/2003, side 38-43

5.7 Elektroniske dokumenter

<http://odin.dep.no/fin/norsk/regelverk/prinsipputtaleser/006081-110136/index-dok000-b-n-a.html>

5.8 Administrative uttalelser

Lignings ABC 2002

Lignings ABC 2001

Lignings ABC 1994

