

Skatteloven § 10–11 og ulovfestet gjennomskjæring:

## Gave fra aksjeselskap til stiftelse

Saken gjaldt spørsmål om aksjonærene i et selskap skulle utbyttebeskattes når selskapet ga en gave til en stiftelse der aksjonærene **satt i styret. I BFU 5/09 (24.2.2009) konkluderte** Skattedirektoratet med at verken skatteloven **§ 10–11 eller ulovfestet** gjennomskjæring ga hjemmel for utbyttebeskatning.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysningene som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at selskapet er et holdingselskap som eier aksjer i en rekke selskaper som blant annet driver virksomhet innenfor utleie og utvikling av fast eiendom. A og hans ektefelle B eier hver 50 % av aksjene i selskapet.

Selskapets styre består av A som styrets leder og B som styremedlem. I 2008 ble Selskapets vedtekter endret. Bakgrunnen for vedtektsendringen var et ønske om å kunne anvende deler av Selskapets midler til veldedige og allmenntilgode formål.

Selskapets formål ble endret og vedtektenes § 4 lyder i dag:

«Selskapets formål er investeringsvirksomhet, herunder å eie og forvalte aksjer, verdipapirer, fast eiendom og andre formuesverdier, deltagelse i andre selskaper og hva herved står i forbindelse, samt å gi støtte til veldedige og allmenntilgode formål.»

### Stiftelsen

Stiftelsen er en selvstendig formuesmasse som ble opprettet i 1995 i henhold til stiftelseslovens regler. Stiftelsen har en grunnkapital på kr 12 000 000. I henhold til Stiftelsens statutter § 2, er stiftelsens

formål: «å yte bidrag til allmenntilgode og humanitært arbeid med hovedvekt på arbeidet for en rettferdig økonomisk verdensorden, økonomisk og teknologisk utvikling i den tredje verden som grunnlag for sosialt og politisk fremskritt.»

Stiftelsen har blant annet inngått et samarbeid med hjelpeorganisasjoner og ytet bidrag til veldedige internasjonale organisasjoner. Hittil i år har stiftelsen ytet ca. kr 5 000 000 til ovennevnte organisasjoner. Styret i stiftelsen består av A og B, samt to uavhengige personer som styremedlemmer.

### Gjennomføring av utdeling av gaver

Aksjeeierne i selskapet har ønske om, og har lagt til rette for, at selskapet kan yte gaver til veldedige formål, herunder stiftelsen. Gjennomføringen vil skje i tråd med de selskapsrettslige reglene som gjelder for gaver fra aksjeselskaper til allmenntilgode formål, jf. aksjeloven § 8–6.

Det er planlagt å yte en gave på kr 6 000 000 fra selskapet til stiftelsen. Gaven skal gis i form av kontanter. Gaven er av en slik størrelsesorden at det vil være nødvendig med en forutgående generalforsamlingsbeslutning før gaven ytes, jf. aksjeloven § 8–6 tredje ledd.

### Innsenders rettslige vurdering

#### Problemstilling

Aksjonærene ønsker en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet på at gaveytelsen på kr 6 000 000 fra selskapet til stiftelsen, som beskrevet ovenfor, ikke kan anses som utdeling av skattepliktig utbytte til Aksjeeierne, jf. skatteloven § 5–1 jf § 10–11 første og annet ledd.

#### Innsenders syn på det selskapsrettslige utgangspunkt

Den selskapsrettslige hovedregelen om gaver følger av aksjeloven § 8–6 tredje ledd. Bestemmelsen oppstiller de formelle og materielle reglene for aksjeselskapers mulighet for å yte gaver:

«Andre gaver kan bare gis med tilslutning fra samtlige aksjeeiere og bare dersom gaven ligger innenfor rammen av de midler som kan benyttes til utdeling av utbytte.»

For at et aksjeselskap kan yte gaver, utover leilighetsgaver og gaver av liten betydning, må det således foreligge en enstemmig generalforsamlingsbeslutning om å yte gaven, samt at gavens verdi må ligge innenfor rammen av selskapets frie egenkapital, jf. aksjeloven § 8–1.

#### Innsenders syn på det skattemessige utgangspunktet

Hovedregelen for beskatning av utbytteutdelinger følger av skatteloven § 10–11 annet ledd:

«Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. (...) Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante.»

Etter en normalspråklig forståelse av bestemmelsens ordlyd, er det altså kun når aksjeeierne selv, eller når aksjeeierens nærstående mottar et utbytte fra selskapet, at utdelingen fra selskapet er utbytteskattepliktig på aksjeeierens hånd.

En slik forståelse av ordlyden støttes også av juridisk teori. I TfR. 1980 s. 207 legger Aarbakke til grunn at lovens oppregning i skatteloven § 10–11 annet ledd 5 punkt er uttømmende, slik også Zimmer i *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 308. Det samme synes forutsatt av Høyesterett i Rt. 1978 s. 1184, i dommen ble det uttalt at:

«Forutsetningen for at det skal inntre skatteplikt etter denne bestemmelse er at det skjer overføring av verdier til en «aksjonær». Når det foretas overføring til et annet

# Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

aksjeselskap, er det aksjeselskapet som sådant som mottar verdiene og ikke aksjeeieren eller aksjeeierne i dette selskap.»

Ordlyden i skatteloven, Høyesterettspraksis og juridisk teori taler således for den samme løsningen; utdeling til andre enn aksjeeieren og aksjeeierens nærstående etter skatteloven § 10–11 annet ledd 5. punkt, anses ikke som en skattepliktig utbytteutdeling for aksjonæren i selskapet.

Utgangspunktet er derfor, etter innsenders oppfatning, klart; ettersom gaveytelsen vil skje til en annen enn Aksjonærene eller deres nærstående, kan ikke overføringen av verdier anses som et skattemessig utbytte. Selskapet vil ikke kreve fradrag for gavene i sin selvangivelse, men oppgi det i regnskappene som en gave.

## Nærmere vurdering av de skattemessige sidene ved gaveytelsen

### *Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen*

Selv om utgangspunktet er at slike gaver faller utenfor skattelovens utbyttebegrep, ber innsender om Skattedirektoratets forhåndsuttalelse på at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse på gaveytelsen til stiftelsen.

Gaven som skal ytes av selskapet, er en overføring Selskapets aksjeeiere støtter og er enige i. Gaveytelsen kan derfor hevdes å utelukkende ha sitt grunnlag i aksjeeierens interesse og initiativ. Det oppstår dermed et spørsmål om skattemyndighetene vil se bort i fra de formelle selskapsrettslige disposisjoner og i stedet hevde at gaven like gjerne kunne vært gjennomført ved en utbytteutdeling til aksjeeierne, som så ga gaven videre i sine navn. At gaven er gitt direkte vil derfor kunne hevdes utelukkende å ha sin bakgrunn i et ønske om å spare skatt.

Etter innsenders oppfatning foreligger det imidlertid ikke grunnlag for å anse gaven for å være ytet fra Aksjonærene personlig.

### *BFU 23/08*

Anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på gaveytelse fra aksjeselskap til veldedige formål, ble vurdert av Skattedirektoratet i BFU 23/08. Et aksjeselskap ønsket å yte en gave til en veldedig organisasjon. Spørsmålet i saken var om selskapets eneaksjonær ville bli utbyttebeskattet når selskapet ytet en gave til en organisasjon aksjeeieren ønsket å tilgodese.

Skattedirektoratet kom til at slik gaveoverføring ikke kunne rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og uttalte at:

«Skattedirektoratet har [...] ikke funnet holdepunkter for at det er illojalt å gi den skisserte gave fra Selskapet, i stedet for å foreta en utbytteutdeling til aksjonær som så gir gaven i sitt navn.»

Skattedirektoratet forutsatte imidlertid at aksjeeieren blant annet ikke hadde innflytelse eller økonomisk interesse i forhold til gavemottaker. Hensett til at Aksjonærene begge sitter som medlemmer av styret i gavemottaker, kan det reises spørsmål om dette vilkår er oppfylt og/eller at dette tilsier at det likevel er grunnlag for beskatning. Innsender mener at det ikke er grunnlag for beskatning og vil gjøre rede for sitt syn nedenfor.

## Innsenders vurdering

Foreliggende tilfelle har, etter innsenders oppfatning, klare likhetstrekk med saksforholdet i BFU 23/08. For det første vil de selskapsrettslige formaliteter ved ytelsen av gaven fra selskapet bli ivarettatt. Innsender sikter her til at et forslag om å yte gaven vil bli utarbeidet av Selskapets styre og at gaven videre må bli vedtatt av generalforsamlingen i selskapet. Styret og generalforsamlingen består som nevnt av de samme personene, og ektefellene vil således i utstrakt grad kunne forvalte selskapet og fatte de avgjørelser de selv finner tjenlig. Styret har imidlertid et alminnelig forvaltningsansvar og vil kunne bli personlig ansvarlige for sin utførelse av styrevervet, jf. aksjeloven § 6–12 og § 17–1.



*EIENDOM: Selskapet eide aksjer i en rekke selskaper som blant annet driver virksomhet innenfor utleie og utvikling av fast eiendom.*

Styremedlemmene kan således bli erstatningsansvarlige overfor Selskapets kreditorer, dersom de forvalter selskapet i strid med lov eller vedtekter. For det annet vil det utad, i forhold til gavemottakeren, bli meddelt at gaven er gitt fra selskapet og ikke fra Aksjonærene personlig.

For det tredje ligger det innenfor Selskapets formålsbestemmelse i vedtektene å kunne yte gaver til veldedige og allmennnyttige formål, herunder stiftelsen. Selskapets vedtekter ble som nevnt endret for å kunne yte slike gaver. Vedtektsendring ble ansett nødvendig for at gaveytelsen ikke skulle være i strid med Selskapets formål, ettersom gaver til veldedige organisasjoner sjelden er forretningsmessig begrunnet.

Vedtektsendringen ble videre gjennomført i henhold til aksjelovens regler. Styret utarbeidet forslaget om vedtektsendringen, og dette ble så fremlagt for generalforsamlingen som godkjente vedtektsendringen.

Stiftelsen oppfyller ikke de formelle krav for å anses som en «frivillig organisasjon» i henhold til skatteloven § 6–50, jf. forutsetningen i BFU 23/08. Etter forarbeidene til skatteloven § 6–50, Ot. prp. nr. 1 (1999–2000) s. 17, ble bestemmelsen innført for å avgrense hvilke organisasjoner og institusjoner som skulle kvalifisere for å motta gave med inntektsfradrag for giveren. Selskapet vil som nevnt ikke kreve fradrag for gaveytelsen, men oppgi ytelsen som gave i Selskapets regnskap. Gaveytelsen vil således ikke være i strid med formålet bak skatteloven § 6–50. Etter innsenders syn kan heller ikke beskatningen av Aksjonærene bero på om gaven ytes til en frivillig organisasjon som omfattes/ikke omfattes av skatteloven § 6–50, så fremt giver ikke krever fradrag for gaveytelsen i ligningen, jf. Skattedirektoratets uttalelser i BFU 23/08.

Dette tilfellet skiller seg imidlertid fra saksforholdet i BFU 23/08, ifølge innsender, ved at Aksjonærene i selskapet ønsker å yte en gave til en stiftelse hvor Aksjonærene selv er medlem av styret. Styret i stiftelsen består imidlertid også av to personer som er uavhengige av Aksjonærene. Videre er stiftelsen en selveiende institusjon, opprettet og styrt i henhold til stiftelseslovens regler. Følgelig kan ikke Aksjonærene ha eierinteresser i stiftelsen. I tillegg skal avkastningen av grunnkapitalen i stiftelsen benyttes for å fremme stiftelsens formål, jf. punkt 2.2 ovenfor. Ektefellene vil således ikke få fordele ved å yte en gave til stiftelsen.

# Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

På bakgrunn av ovenstående, anmodes det om en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet på at gaveværlsen fra selskapet til stiftelsen, som beskrevet over, ikke anses som en skattemessig utbytteutdeling til Aksjonærene.

Innsender har i ettertid presisert følgende:

Som nevnt i anmodningen ble stiftelsen opprettet etter stiftelsesloven kapittel 2 om «Opprettelse av stiftelser». Det var imidlertid noe upresist å oppgi at stiftelsen er «styrt i henhold til stiftelseslovens regler», jf. anmodning side 5, i det den er styrt i henhold til Stiftelsens statutter som er i samsvar med reglene i stiftelsesloven. Statuttens § 10 (2) fastslår at stiftelseslovens regler kommer til anvendelse dersom Stiftelsens statutter ikke regulerer forholdet særskilt. Denne samme løsningen følger for så vidt også av bakgrunnsretten, jf. stiftelsesloven § 1.

Innsender vedlegger også årsregnskapet for 2007 som viser et ordinært resultat på 26 millioner.

## Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om en gave på kr 6 000 000 ytet fra selskapet til stiftelsen skal anses som skattepliktig utbytte for Aksjonærene etter skatteloven § 10–11 annet ledd, eller ved at ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmålene som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor, er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes. Det forutsettes også i det følgende at selskapet følger aksjelovens bestemmelser om gaver.

Innsender har opplyst at det dreier seg om en gave som krever forutgående generalforsamlingsbeslutning, jf. aksjeloven § 8–6 tredje ledd. Direktoratet legger videre til grunn at stiftelsesloven av 15. juni 2001 nr. 59 blir fulgt. Skattedirektoratet legger, uten nærmere vurdering, til grunn som opplyst at stiftelsen er å anse som skattefri i medhold av skatteloven § 2–32 første ledd.

Slik saken er opplyst legger Skattedirektoratet også til grunn at Aksjonærene (ektefeller) eier 50 % hver av aksjene i selska-



*FORMÅLET: Stiftelsens formål er å yte bidrag til allmenntilgitt og humanitært arbeid med hovedvekt på arbeidet for en rettferdig økonomisk verdensorden, økonomisk og teknologisk utvikling i den tredje verden som grunnlag for sosialt og politisk fremskritt.*

pet. Begge skal sitte i Stiftelsens styre, den ene som styrets formann. Styret skal i tillegg ha to representanter som er uavhengige av familien, men ved stemmelikhet skal styrets formann avgjøre ved dobbeltstemme. Styret er også vedtaksført når tre av styremedlemmene er til stede. Det vil si at gyldig vedtak kan fattes når de to Aksjonærene er til stede sammen med ett av de uavhengige styremedlemmene.

Stiftelsens formål er:

«å yte bidrag til allmenntilgitt og humanitært arbeid med hovedvekt på arbeidet for en rettferdig økonomisk verdensorden, økonomisk og teknologisk utvikling i den tredje verden som grunnlag for sosialt og politisk fremskritt.»

Skattedirektoratet skal først ta stilling til om gaven fra selskapet til stiftelsen kan anses som utbytte for Aksjonærene i selskapet, jf. skatteloven § 10–11 annet ledd, som lyder:

«(2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. § 10–37. Det gjelder heller ikke for utbetalt refusjon etter § 16–50. Avkastning på fondsobligasjoner nevnt i § 6–40 tredje ledd anses ikke som utbytte. Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante.»

Skatteloven § 10–11 omhandler utdeling av utbytte fra selskap til aksjonæren eller aksjonærens nærstående. Bestemmelsen angir hvem som skal anses som nærstående. Utdeling fra aksjonærens aksjeselskap til en skattefri stiftelse som aksjonæren «kontrollerer» (gjennom sin utvelgelse av/deltakelse i styret), er ikke omfattet av bestemmelsens ordlyd.

Bestemmelsen forstås i juridisk litteratur antitetisk, jf. bl.a. Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt* («BAHR-boken»), 4. utg. s. 308, hvor det antas at det er grunnlag for antitetisk tolkning av § 10–11. Det vises til Aarbakke i TfR. 1980 s. 207, Sømmedommen (Grecon) i Utv. 1978 s. 492 og SKDs uttalelse inntatt i Utv. 1981 s. 391.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at skatteloven § 10–11 annet ledd tolkes antitetisk, og at bestemmelsen derfor ikke kommer til anvendelse ved overføring av seks millioner fra selskapet til stiftelsen.

Når det gjelder ulovfestet gjennomskjæring, åpner flere rettskilder for dette. I Skattelovkommentaren 2003/04 side 715 antas det at utdelinger til andre enn de som er nevnt i § 10–11 kan utbyttebeskattes ut fra omgåelsesbetraktninger. Det sies bl.a.:

«Når det reelt sett dreier seg om en gave som aksjonæren ønsker at selskapet skal gi, og han har tilstrekkelig innflytelse i selskapet til at gaven kan bli besluttet, synes det å være grunnlag for å beskatte aksjonæren på grunnlag av alminnelige omgåelsesbetraktninger. Reelt sett er det her aksjonæren som gir en gave, og skaffer midlene til dette ved en utdeling fra selskapet.»

Også i BAHB-boken side 308–309 antas det at man i omgåelsestilfellene kan utbyttebeskatte. Det vises til Utv. 1976 s. 195 Astrup/Ragelas.

Gjems-Onstad (Norsk Bedriftsskatterett 7. utg. s. 497) sier at:

«... Ved utbetaling til et annet selskap som kontrolleres av aksjonæren i det utdelende selskap, kan tilordning også i mer spesielle tilfelle endres på subjektivt grunnlag. Rt 1978 s. 1184 (Utv. 1978 s. 492 Sømme) tilsier at man her vanskelig kan legge til grunn en streng vurdering. Samtidig medfører Rt. 1976 s. 302 (Utv. 1976 s. 195) og rettspraksis om gjennomskjæring ved utbytte at aksjonæren skal utbyttebeskattes hvis en fordel for aksjonæren er det reelle innhold i overføringen (se Rt. 1994 s. 912,



# Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

Utv. 1994 s. 645, og – på den annen side – Rt. 1995 s. 638, Utv. 1996 s. 525).»

Skattelovkommentaren åpner som nevnt generelt for gjennomskjæring når aksjonæren kontrollerer selskapet og gaven preges av aksjonærens ønsker. Zimmer og Gjems-Onstad åpner også for gjennomskjæring, og viser til rettspraksis.

Finansdepartementet avga den 28. mai 2008, en uttalelse om utbyttebeskatning av aksjonær når gave gis fra aksjeselskap, bl.a. sies:

«I prinsippet er det altså mulig å se for seg utbyttebeskatning ved gjennomskjæring når større gaver til allmenntilgjengelige formål kan antas å bero mer på aksjonærens personlige interesser enn på hensynet til selskapets omdømme mv. Slik beskatning vil imidlertid være krevende og vanskelig å håndheve, især hvis det legges opp til en streng og mest mulig konsekvent ligningspraksis. Det kan også fremstå som urimelig å bli beskattet for fornuftige gaver til allmenntilgjengelige formål. Jeg vil derfor anse det mest hensiktsmessig at det ikke legges opp til en slik streng praksis. Gjennomskjæring på området bør etter mitt syn begrenses til helt atypiske tilfeller hvor aksjonærene illojalt bruker sin vedtaksmyndighet i selskapets organer til å tilgodese sine egne gaveformål, fremfor å legge selskapets interesser til grunn for gavevedtaket. Denne vurderingen er det som nevnt ligningsmyndighetene som må foreta, og den kan eventuelt prøves for domstolene dersom man er uenig i foretatt gjennomskjæring.»

Finansdepartementet legger her også til grunn at gjennomskjæring kan komme til anvendelse, men bare i atypiske tilfeller hvor aksjonæren illojalt tilgodeser egne gaveformål.

Om ulovfestet gjennomskjæring har Høyesterett i Hex-dommen, avsagt 13. februar 2007 (Utv. 2007/512), uttalt følgende:

«(39) Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forret-

ningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt. 2006 side 1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis.

(40) Jeg behandler først grunnvilkåret for gjennomskjæring.

(41) Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Ved avgjørelsen av om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, må det tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen. Den skatterettslige virkning må sammenholdes med andre virkninger. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, må den skatterettslige virkning fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren.»

Dersom ulovfestet gjennomskjæring skal komme til anvendelse, må således gavetransaksjonen ha liten egenverdi samt at transaksjonen må anses illojal mot utbyttereguleringene. I foreliggende sak oppnår Aksjonærene å få tilgodesett de veldedige formålene de selv ønsker, med penger fra selskapet, uten først å bli utbyttebeskattet for gavebeløpet.

Ved anvendelse av ulovfestet gjennomskjæring er det avgjørende om transaksjonen er illojal.

Direktoratet går derfor i første omgang ikke inn på transaksjonens egenverdi, men ser på spørsmålet om transaksjonen er illojal mot utbyttereguleringene. Anses ikke gavetransaksjonen fra selskapet til stiftelsen som illojal mot utbyttereguleringene, kommer ikke ulovfestet gjennomskjæring til anvendelse. Formålsbetraktninger er derfor av avgjørende betydning.

Formålet med utbyttereguleringene er å beskatte enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til den personlige aksjonæren (og dennes nærstående), dvs. at alle «verdier» den personlige aksjonæren mottar skal beskattes.

Formålet forutsetter at aksjonæren får en fordel, og det samme fremkommer av ordlyden i skatteloven § 10–11 annet ledd, som stiller som vilkår at aksjonæren mottar «verdier» fra selskapet. I det følgende også omtalt som «fordeler».

Juridisk litteratur synes å bygge gjennomskjæring på en forutsetning om at overføring av gaven direkte fra selskapet til stiftelsen, og ikke via aksjonæren, innebærer en fordel for aksjonæren, dvs. at han mottar «verdier». I dommer vedrørende utbytte spørsmålet og gjennomskjæring, synes retten å ha konkludert med gjennomskjæring kun i tilfeller der aksjonæren har fått fordeler/verdier overført til seg personlig.

Det faktum at aksjonærene, etter at selskapet har overført midler til et nytt juridisk rettssubjekt, opprettholder kontrollen over det overtakende rettssubjekt, har ikke blitt tillagt vekt til fordel for gjennomskjæring, jf. Sømme-dommen (Grecon) i Utv. 1978 s. 492.

I de tilfellene hvor aksjonærene bestemmer at selskapet deres skal gi en gave til en stiftelse som ivaretar allmenntilgjengelige formål, kan det argumenteres med at aksjonærene oppnår en fordel fordi de slipper å betale utbytteskatt på gaven før de gir den bort, samtidig som det er de, via stiftelsens styre, som bestemmer hvem gaven skal gå til.

Rent økonomisk spiller det imidlertid ingen rolle for aksjonærene om gaven gis fra selskapet, eller om de først tar ut gaven i utbytte, betaler utbytteskatt, og deretter gir bort resten.

Realiteten er at det er stiftelsen som får den økonomiske fordel av at utbyttet ikke beskattes (med 28 %) når gaven gis direkte fra selskapet.

På den annen side kan det argumenteres med at dersom en slik gave ikke utbyttebeskattes, så er det i realiteten aksjonærene som bestemmer hvordan beløpet som utgjør de 28 % skal disponeres, og ikke staten. Aksjonærene får da muligheten til å bestemme hvordan det som ellers ville utgjort utbytteskatten på gaven skal anvendes, hvilket ikke er mulig for en aksjonær (eller andre privatpersoner) som gir av egne beskattede midler.

Særlig i tilfeller, som det foreliggende, hvor Aksjonærene også har kontroll over stiftelsen som mottar gaven, får transaksjonen preg av at Aksjonærene «flytter midlene fra en lomme til en annen», og at det hele kun styres av deres interesser og ønsker. Det er likevel usikkert om det innebærer noen fordel for aksjonærene. Reelt sett kommer de ikke «nærmere pengene», snarere tvert imot.

I foreliggende sak vil ikke Aksjonærene få tilgang til midlene, i den forstand at de kan disponere over dem til egen fordel. Det allmenntilrette formålet, som Aksjonærene har definert ved opprettelse av stiftelsen, setter grensene. Før overføringen til stiftelsen bestemte Aksjonærene over midlene gjennom selskapets organer. Etter overføringen «bestemmer» Aksjonærene over midlene gjennom stiftelsens organer. Stiftelsens formål vil være betydelig snevrere enn selskapets formål. Stiftelsen forutsettes å tilfredsstillere bl.a. selvstendighetskravet i stiftelsesloven, og er også for øvrig underlagt stiftelseslovens regler og kontroll. Med mindre Aksjonærene bryter stiftelsesloven (hvilket vi forutsetter at de ikke gjør) har vi derfor ikke funnet holde-

punkter for at den «kontrollen» som Aksjonærene har i stiftelsen gjør at de kan sies å ha fått overført en fordel til seg personlig. Skattedirektoratet legger til grunn at midler gitt til stiftelsen kommer det angitte formålet til gode.

Det er også et moment at selskapet/Aksjonærene faktisk gir en gave til stiftelsen og således gir fra seg de aktuelle verdiene. Videre er stiftelsen en selveiende institusjon som ingen kan ha eierinteresser i. Gaven gis til et allmenntilrettet formål, til en stiftelse som må forutsettes å disponere gaven innenfor sitt formål.

Oppsummeringsvis er direktoratet derfor av den oppfatning at dersom gaven i inne-

værende sak gis direkte til stiftelsen, innebærer det ikke en fordel for Aksjonærene. Dersom Aksjonærene ikke får en fordel, er det også vanskelig å argumentere for at transaksjonen er i strid med utbyttereglenes formål.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at dette ikke er illojalt mot utbyttereglene, og antar på denne bakgrunn at det ikke er hjemmel for å utbyttebeskatte Aksjonærene i denne saken, etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

### Konklusjon

Aksjonærene blir ikke å utbyttebeskatte for gaven på 6 millioner fra selskapet til stiftelsen.

# Merverdiavgift ved tvangsinndrivelse og konkurs



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Peer Sandborg  
Advokatfirmaet Grette

Ved konkurs hos en avgiftspliktig næringsdrivende kommer særskilte regler om registrering og avgiftsplikt til anvendelse. I forbindelse med realisasjon av boets eiendeler kan det oppstå situasjoner der den avgiftsmessige behandlingen er viktig for bo, konkursdebitor og **panthaver/kreditor**.

Artikkelen sammenfatter hovedlinjene for noen sentrale avgiftsmessige spørsmål som oppstår i forbindelse med tvangsinndrivelse og konkurs.

### Tiltredelse av pant og tvangssalg Generelt

Når debitor misligholder sitt betalingsansvar, vil etter hvert panthaver ta skritt for å få realisert pantet. Realisasjon kan skje ved frivillig salg, eller ved at panthaver begjærer tvangssalg gjennom namsmyndighetene. Man sier gjerne at panthaver tiltrer pantet.

Panthavers tiltredelse av pant innebærer i seg selv ingen overføring av eiendomsrett til den pantsatte gjenstanden fra debitor til panthaver. Tiltredelsen som sådan anses derfor ikke som omsetning mellom disse som kan utløse avgiftsplikt.

Særlig ved frivillig realisasjon ser man i praksis mange ulike måter å gjennomføre salget på. Salg kan for eksempel skje fra debitor til panthaver, fra debitor til tredje-

mann eller gjennomføres i kommisjon med panthaver som kommisjonær. Avtalene er ofte nokså uklare, hvilket medvirker til uforutsigbarhet når det gjelder den avgiftsmessige behandlingen. Fra tid til annen ser vi at avgiftsmyndighetene ved fortolkning av avtaler legger til grunn et annet faktum enn partene. Det er derfor viktig at partene sørger for klar dokumentasjon av den modellen som er valgt.

### Frivillig realisasjon i debitors navn

Dersom panthaver tiltrer pantet, og realisasjon av pantet skjer i debitors navn i henhold til avtale med denne, er dette en omsetning for debitor. Avgiftsregistrert debitor vil være avgiftspliktig for dette salget.

Debitor kan benytte hele salgssummen, inklusive merverdiavgift, til å nedbetale pantefordringen.

### Frivillig realisasjon i kommisjon

Det hender at tiltredelse av pant skjer ved at panthaver selger panteobjektet i eget navn, men for debitors regning (kommisjon).