

I hvilken grad kan utdelinger fra selskap
til andre enn aksjonær skattlegges som
utbytte?

*Kan vilkåret «til aksjonær» i skatteloven § 10-11
andre ledd tolkes utvidende?*

Kandidatnummer: 68

Antall ord: 13 175



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

Høsten 2020

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning	4
1.1 Tema og problemstilling	4
1.2 Aktualitet.....	5
1.3 Metode	5
1.4 Videre fremstilling	6
1.5 Avgrensninger.....	7
2 Kan utdelinger <i>til andre</i> enn aksjonær være skattepliktig utbytte?	8
2.1 Hva er utbytte?.....	8
2.2 Forholdet mellom vilkåret «til aksjonær» og identifikasjonsregelen i andre ledd fjerde punktum	9
2.3 Hvilke personer omfattes av den objektive identifikasjonsregelen?.....	10
2.3.1 «Ektefelle»	11
2.3.2 «Slektninger»	12
2.3.3 «Svogerskap».....	14
2.3.4 Hvem skattlegges ved utdeling til person som omfattes av den objektive identifikasjonsregelen?	14
2.3.5 Angir andre ledd fjerde punktum uttømmende hvem som skal identifiseres med aksjonær etter den objektive identifikasjonsregelen?	15
3 Kan vilkåret «til aksjonær» tolkes utvidende?.....	17
3.1 Angir andre ledd fjerde punktum alle tilfeller hvor det skal skje identifisering?	17
3.1.1 Alminnelige tilordningsregler	18
3.1.2 Interesselæren	18
3.1.3 Rt. 2000 s. 2033 (Santech).....	21
3.1.4 HR-2018-570-A (Tandberg)	23
3.1.5 Konklusjon	28
3.2 Verdioverføring mellom selskaper hvor aksjonæren har kontroll i begge selskaper	28
3.2.1 LB-2010-161871 (Knoop)	28
3.2.2 LB-2015-65775-2	30
3.3 Utdeling til “godt formål”	32
3.3.1 UFIN-2008-636: Gave fra selskap og utbytte for aksjonær.....	33
3.3.2 BFU-2008-23: Gave til veldedig organisasjon	34

3.3.3	BFU-2009-5: Gave fra aksjeselskap til stiftelse der aksjonæren satt i styret ..	35
3.3.4	BFU-2009-34: Gave fra AS til AS fritatt for beskatning etter sktl. § 2-32	36
3.3.5	Hva ble vektlagt i vurderingen?	37
4	Avsluttende refleksjoner	39
	Forkortelser	41
	Litteraturliste	42

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Oppgavens overordnede tema er i hvilken grad utdelinger fra selskap til andre enn aksjonær kan skattlegges som utbytte. Enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet anses som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-1 første ledd.¹ Utbytte fra aksjeselskaper innebærer en fordel som er skattepliktig for aksjonær. Skatteloven. § 10-11 første ledd etablerer skatteplikten for utbytte fra aksjeselskaper:

Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20 og 5-30.

Henvisningen til sktl. § 10-1 viser til at skatteplikten omfatter utbytte fra blant annet aksjeselskap. Som regel har aksjeselskaper til formål å oppnå økonomisk vinning for aksjonærene i selskapet. De verdiene som da skapes i selskapet blir så utdelt til aksjonærene i form av utbytte, som igjen blir ansett som en skattepliktig fordel for aksjonær.²

Utgangspunktet er at utdelinger til andre enn aksjonær ikke kan skattlegges som utbytte. Videre inneholder andre ledd fjerde punktum en identifikasjonsregel som angir en gruppe personer som skal identifiseres med aksjonær ved utdeling av utbytte. Bestemmelsen regulerer imidlertid ikke hvordan man skal forholde seg til utdelinger til andre enn aksjonær eller noen som kan identifiseres med ham heller henne. I hvilken grad utdelinger fra selskap til andre enn aksjonær kan skattlegges som utbytte, krever en analyse av hvorvidt vilkåret «til aksjonær» sktl. § 10-11 andre ledd kan tolkes utvidende. Det er derfor nødvendig å se på om det er rom for en utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær» til å omfatte utdelinger til andre.

Flere grunnlag for en utvidende tolkning av sktl. § 10-11 andre ledd har vært diskutert i teori og praksis. I de senere år ser det ut til at spørsmålet har vært gjenstand for behandling i underrettene og Skatteklagenemnda. I en relativt ny uttalelse fra førstevoterende inntatt i HR-2018-570-A (Tandberg) antas i et *obiter dictum*³ at utdelinger til andre som innebærer en klar særfordel for aksjonær kan skattlegges som utbytte jf. Rt. 2000 s. 2033 (Santech). Oppgaven krever derfor en analyse av denne uttalelsen og den rekkevidde uttalelsen har.

¹ Lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven - sktl.)

² Frederik Zimmer og BÅHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utgave. (Oslo: Universitetsforlaget, 2019), s. 302.

³ HR-2018-570-A (Tandberg) avsnitt 60

Dagens komplekse selskapsstrukturer og kompliserte transaksjonsmønstre kan gjøre det vanskelig for skattemyndighetene å fastslå hvilke utdelinger som faktisk skal anses som skattepliktig utbytte for aksjonæren. Lovbestemmelsens innhold har vært uendret gjennom flere revideringer av skatteloven, og en skulle da tro at bestemmelsen fungerer godt i et dynamisk samfunn. Uenighet mellom skatterettsteoretikere og saker i underrettspraksis tilsier imidlertid at en vurdering av hvordan bestemmelsen fungerer er nødvendig.

1.2 Aktualitet

Det er antatt i den juridiske teori at utdelinger til andre enn aksjonær kan skattlegges som utbytte for aksjonær dersom utdelingen innebærer «en klar særfordel» for aksjonær.⁴ HR-2018-570-A antar at slikt kan være tilfellet. Rettstilstanden forut for uttalelsen bærer preg av å være uklar og at det er usikkert i hvilken grad aksjonærvilkåret kan tolkes utvidende. Flere grunnlag er forsøkt anvendt – for eksempel faktumavklaring og en interesselære. Underrettspraksis forut for HR-2018-570-A har ikke drøftet hvorvidt «en klar særfordel» kan fungere som grunnlag. Det er derfor interessant å se på de grunnlag som tidligere har vært gjenstand for behandling, men også hvordan sakene kunne vært vurdert etter om aksjonær oppnår «en klar særfordel» ved utdelingen.

Videre har utbyttebegrepet i sktl. § 10-11 andre ledd «overlevd» flere revideringer av skatteloven. Det er derfor nødvendig med refleksjoner rundt hvordan bestemmelsen fungerer i lys av dagens samfunn.

1.3 Metode

Spørsmål om utbyttebeskatning har vært oppe til behandling i Høyesterett ved flere anledninger, men tilgangen på autorative kilder for oppgavens problemstilling er beskjeden. Diskusjonene foregår i litteraturen og i noen grad i underrettspraksis. Gjeldende rett blir derfor fremstilt ved en gjennomgang av Høyesterettspraksis, underrettspraksis og juridisk litteratur.

Det vil bli trukket slutninger fra Høyesterettspraksis, så vel som *ratio decidendi* og *obiter dictum*, som igjen aktualiserer prejudikatslæren.

⁴ Se eksempelvis Benn Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene* (Oslo: Gyldendal akademisk, 2013), s. 179-81. Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20," (2020): Aksjer - utbytte 8, pkt. 6.4.6, <https://lovdata.no/pro/ABC/abc-201920>.

Problemstillingen har vært oppe til behandling i underrettspraksis flere ganger med varierende resultat. Underrettspraksis har begrenset rettskildemessig vekt, men vil bli brukt i fremstillingen som informasjonskilde om hvordan rettsanvendere har tenkt. Underrettspraksis kan ha argumentasjonsverdi i drøftelsen av gjeldende rett, men vil ikke brukes for å trekke rettslige slutninger.⁵

Forarbeidene nevner ikke de tema som omfattes av oppgavens problemstilling. Det kan ha sammenheng med at utbyttebegrepet har vært det samme i flere tiår. Forarbeidene vil derfor gi liten veiledning.

Omfanget av juridisk litteratur er omfattende hva gjelder utbyttebegrepet. Fredrik Zimmer i samarbeid med advokatfirmaet BAHR⁶ og Benn Folkvord⁷ i sin egen bok om utbyttebegrepet har redegjort for regelen, men er ikke fullt ut enige i alle vurderinger. Det er også henvist til Skatte-ABC og Skatteloven med kommentarer som brukes som nyttige verktøy av jurister og økonomer som jobber med skatt i det daglige. I tillegg er det vist til andre bøker og artikler av juridiske forfattere.

1.4 Videre fremstilling

For forståelsen av oppgavens problemstilling er det sentralt å innledende redegjøre for hva som ligger i utbyttebegrepet. Dette gjøres i oppgavens del to. I samme kapittel vil jeg se på hva som ligger i den objektive identifikasjonsregelen i sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum og rekkevidden av denne regelen. Det blir en generell fremstilling uten å gå i dybden på alle de rettslige problemstillinger som kan oppstå. Dette har sammenheng med at forståelsen av utbyttebegrepet og identifikasjonsregelen er nødvendig for den videre analyse i oppgavens tredje del.

I del tre foretas det analyser og redegjørelser av relevante rettskilder. I slutten av den tredje delen drøftes ulike situasjoner der utbyttebeskatning kan være relevant. Formålet er å belyse hvordan en utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær» vil fungere i praksis og hvordan rettstilstanden frem til nå har vært.

⁵ Torstein Eckhoff og Jan E. Helgesen, *Rettskildelære*, 5. utg. [redigert av] Jan E. Helgesen. (Oslo: Universitetsforl., 2001), s. 159.

⁶ Zimmer og BAHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skatlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*.

⁷ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*.

Del fire gir noen avsluttende refleksjoner og utgjør slutten på oppgaven.

1.5 Avgrensninger

Det avgrenses mot å behandle aksjelovens utbyttebegrep mer generelt, ut over der det kan være relevant for problemstillingen. Oppgaven gjelder den skattemessige virkningen av en utdeling fra selskap til aksjonær eller til andre, og behandler ikke hvilke skattemessige konsekvenser det har at en utdeling ikke er lovlig selskapsrettslig.

Da det ikke er relevant for oppgavens problemstilling, avgrenses det mot å problematisere hvem som skal anses som aksjeeier på innvinningstidspunktet.

Videre avgrenses det mot å behandle problemstillinger knyttet til dobbeltbeskatning, skjerming og fritaksmetode.

Oppgaven omhandler av praktiske hensyn kun utbytte fra aksjeselskap, selv om utbyttebegrepet ikke er begrenset til denne selskapsformen. Der det nevnes «selskapsrettslige» regler, vises det da til aksjeselskap.

Gjennomskjæring er nevnt i oppgaven, men kun for å belyse hvilke grunnlag som kan være aktuelle ved beskatning i relasjon til problemstillingen. Til slutt avgrenses det mot å behandle vilkårene for gjennomskjæring i sktl. § 13-2.

2 Kan utdelinger *til andre* enn aksjonær være skattepliktig utbytte?

2.1 Hva er utbytte?

Vilkåret «utbytte» reguleres nærmere i sktl. § 10-11 andre ledd:

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

En naturlig språklig forståelse tilsier at enhver overføring av økonomisk verdi fra selskap til aksjonær, er å anse som skattepliktig utbytte. Formålet med skattlegging av utbytte er at de verdier som dannes i selskapet skal skattlegges som utbytte når de deles ut til aksjonærene.⁸

Bestemmelsen oppstiller fire kumulative vilkår som må være oppfylt for at en transaksjon skal anses som skattepliktig utbytte. Vilkårene knytter seg til hverandre og er ikke ment å begrense hverandre. Drøftelsen vil derfor gli noe over i hverandre og de begrepene som brukes viser til hverandre.

For det første må det skje en «utdeling». Språklig sett er vilkåret utformet generelt, slik at det ikke er begrenset til en spesiell disposisjon. Ordlyden «utdeling» tilsier at det må være selskapet som har besluttet eller akseptert transaksjonen. Vilkåret avgrenser mot tilfeller der selskapet tappes ulovlig – for eksempel av en illojal tjener.

Det andre vilkåret er utdelingen medfører en «vederlagsfri overføring av verdier». En naturlig språklig forståelse viser at det må ha skjedd en uforpliktende transaksjon fra selskap til aksjonær. Også dette vilkåret er utformet generelt. Ordlyden av «vederlagsfri» viser til at overføringen ikke er betinget av en motytelse fra aksjonæren, slik at et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold ikke vil anses som «vederlagsfri». Dersom aksjonæren betaler delvis vederlag, vil forskjellen mellom verdien og vederlaget utgjøre utbytte. Ordlyden av «verdier» viser til at overføringen kan bestå i annet enn penger. Det være seg naturalia eller andre ting som kan representere en økonomisk verdi.⁹

Videre må utdelingen skje «fra selskap». Vilkåret ses i sammenheng med det siste vilkåret «til aksjonær». En naturlig språklig forståelse er at den det foretas en utdeling av verdier fra det

⁸ Zimmer og BAHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 302.

⁹ Zimmer og BAHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 302.

selskapet som aksjonæren har aksjer i. Av alminnelige tilordningsprinsipper er det den som eier aksjen med rett til utbytte på innvinningstidspunktet som skal skattlegges.¹⁰ Hvem som er aksjeeier på innvinningstidspunktet er som regel uproblematisk å fastslå. Dette støttes også av forarbeidene som presiserer at utbytte forutsetter at «mottakeren er aksjonær og mottar verdier i den egenskap».¹¹

Oppsummert kan man si at utbytte innebærer en overføring av verdier som er skapt i selskapet til en mottaker som har en aksjonærposisjon i selskapet. Overføringen er ikke begrenset til overføring av penger, men omfatter alt som kan ha en økonomisk verdi.

2.2 Forholdet mellom vilkåret «til aksjonær» og identifikasjonsregelen i andre ledd fjerde punktum

Vi finner den objektive identifikasjonsregelen i sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum. Den har som konsekvens at utdelinger som skjer direkte til de personer som er nevnt, får skattevirkninger som om utdelingen hadde skjedd direkte til aksjonæren. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

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 og tante.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden er at utdeling til fysisk person som aksjonæren har et nært slektskap til, regnes som skattepliktig utbytte for aksjonæren.

Identifikasjonsregelen lister opp personer. Dersom en utdeling skjer til en av disse personene, skal det skatterettslig behandles som om det var aksjonæren selv som mottok verdiene. Dette selv om det er helt på det rene at aksjonæren ikke har nytt godt av verdioverføringen. Dette gjør regelen sjablongmessig, og uavhengig av andre forhold skal utdelingen anses som utbytte. Aksjonæren unngår altså ikke beskatning selv om vedkommende kan bevise at verdioverføringen ikke har kommet ham eller henne til gode. Det er en nokså firkantet regel som er etablert for å motvirke tilpasninger, på tilsvarende måte som regelen i sktl. § 10-11 fjerde ledd om at lån til visse aksjonærer, skatterettslig skal anses som en vederlagsfri overføring, selv om aksjonæren kan bevise at det foreligger tilbakebetalingsplikt. Man kan kalle denne bestemmelsen for en objektiv identifikasjonsregel, for å markere at det ikke gjøres en subjektiv

¹⁰ Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20," Aksjer - utbytte 8.

¹¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 33 pkt. 5.6.1.2.

vurdering av om utdelingen konkret kommer aksjonæren til gode. I punkt 2.3 behandles dette nærmere.

Det er imidlertid mulig at vilkåret «til aksjonær» er et mer fleksibelt vilkår. Vilkaeret er ikke etablert for å motvirke tilpasninger. Her kan det være rom for å ta hensyn til konkrete vurderinger av om aksjonæren faktisk har nytt godt av verdioverføringen – om overføringen har kommet ham eller henne til gode. Dette behandles i punkt 3.

2.3 Hvilke personer omfattes av den objektive identifikasjonsregelen?

Identifikasjonsregelen i sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum kom inn i aksjeskatteloven § 3 av 1969 i 1976.¹² Denne ble innført som en følge av en endring i skattereglene ved uttak til privat bruk og gaveoverføring fra virksomhet. På grunn av liberaliseringen av avskrivningsreglene forelå det ofte en større merverdi enn den som var bokført hos selskapet. En virksomhet kunne derfor ha et nedskrevet forretningslokale som ble gitt i gave til den næringsdrivendes barn som igjen solgte lokalet videre. Denne overføringen kunne ikke skattlegges fordi den næringsdrivende selv ikke var mottaker. Det ble samtidig drøftet om samme problem gjaldt for aksjeselskaper. I en avgjørelse fra lagmannsretten inntatt i Utv. 1958 s. 549 LRD ble en utdeling fra selskap til hovedaksjonærens barn ikke skattlagt som utbytte. Avgjørelsen viser at praksis tidligere antok at utdelinger til aksjonærens barn ikke kunne lede til utbyttebeskatning. Departementet avgjorde derfor at det skulle gjøres en endring i lovens § 3 om at overføringer til aksjonærens slektninger også skulle regnes som utbytte for vedkommende aksjonær.¹³

Formålet med identifikasjonsregelen er å forhindre tilpasninger til reglene ved å la utbytte falle på aksjonærens nærstående. Det ville ellers vært for lett for aksjonæren å tilpasse seg reglene ved å foreta en utdeling til dennes barn og dermed unngå utbyttebeskatning. Ikke minst gjør bevis hensyn seg gjeldende, da det vil være svært krevende for skattemyndighetene å skulle anvende gjennomskjæringsregelen og bevise at verdiene «egentlig» har kommet aksjonæren til gode i det konkrete tilfellet. Utdeling til noen som kan identifiseres med aksjonær, vil da altså regnes som utbytte uavhengig av om det kan påvises at aksjonæren ikke har nytt godt av verdioverføringen. På denne måten er regelen objektiv og subjektive momenter er ikke en del

¹² Lov 19. Juni 1969 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer (aksjeskatteloven)

¹³ Ot.prp. nr. 54 (1975-1976) s. 1-3

av vurderingen. Det er særlig det økonomiske interessefellesskapet aksjonæren kan ha til andre fysiske personer som er i fokus.¹⁴

Skatteloven inneholder flere regler der skattyteren identifiseres med en gruppe nærstående, men hvem som identifiseres varierer fra regel til regel.¹⁵ Dette innebærer at hver regel må tolkes for seg og at lignende regler har begrenset argumentasjonsverdi.

Videre redegjøres kort for hvem som skal identifiseres med aksjonær etter sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum.

2.3.1 «Ektefelle»

Det følger av ordlyden at aksjonærens «ektefelle» skal regnes som hans nærstående. En naturlig forståelse tilsier at «ektefelle» er den personen aksjonæren har inngått formelt ekteskap med etter ekteskapsloven.¹⁶

Det er naturlig at aksjonærens ektefelle omfattes av identifikasjonskretsen fordi det normalt er ektefellen aksjonæren har et tetttest økonomisk fellesskap med. Det økonomiske interessefellesskapet kan ses på bakgrunn av underholdsplikten i ekteskapsloven¹⁷ og at hovedregelen er at ektefellenes formue skattlegges under ett.¹⁸ Det er lett å tenke seg at verdioverføring til én ektefelle vil komme den andre til gode. Dette tilsier at aksjonærens ektefelle bør identifiseres med aksjonær.

Utviklingen i det norske samfunnet har medført at man på andre rettsområder forsøker å likestille samboere og ektefeller i større grad. Det neste spørsmålet er om «ektefelle» kan tolkes utvidende til å også omfatte utdelinger til en aksjonærs samboer, slik at aksjonærens samboer omfattes av aksjonærens nærstående.

Samboere er to personer som lever i et ekteskapslignende forhold, men samboere er ikke formelt gift etter ekteskapsloven. Den personlige relasjonen mellom samboere kan være like sterk som for ektefeller, og sterkere enn relasjonen aksjonæren har til andre som etter ordlyden skal identifiseres med ham. Videre er det like naturlig at det foreligger et økonomisk

¹⁴ Widerberg Hilde, "Nærstående etter skattelovgivningen," *Skatterett* 27, no. 4 (2008): pkt. 7.

¹⁵ Se for eksempel sktl. § 2-1 fjerde ledd: «Med nærstående menes en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn»

¹⁶ Lov 1991-07-04 nr. 47: Lov om ekteskap (ekteskapsloven - el)

¹⁷ Se el. § 38

¹⁸ Se sktl. § 2-10 flg.

interessefellesskap mellom samboere som mellom ektefeller. Selv om det familierettslig skiller mellom de verdier som anskaffes under et ekteskap og de som anskaffes under et samboerskap, så betyr ikke dette at det økonomiske interessefellesskapet ikke kan være like sterkt. På den andre siden så kan aksjonær være samboer med noen, uten å leve i et ekteskapslignende forhold. Om aksjonærens samboer skal likestilles med ektefelle, må det i så fall ligge til grunn at de lever i et ekteskapslignende forhold.

Hensynet for å unngå tilpasninger til skattereglene taler for at samboere omfattes av lovens ordlyd. Det er også her lett å tenke seg at overføringer av verdier til én samboer vil komme den andre til gode. Risikoen for at et selskap foretar en utdeling til aksjonærens samboer for å omgå skattlegging må anses for å være like høy som for ektefeller.

Legalitetsprinsippet setter en skranke ved en slik utvidende tolkning av vilkåret «ektefelle». Aksjonærens ektefelle er nevnt eksplisitt, mens samboer ikke nevnes. Det er derfor naturlig å legge til grunn at samboere ikke er omfattet av bestemmelsen. En slik forståelse er også i tråd med litteraturen hvor det antas at en utvidende tolkning av «ektefelle» til å omfatte aksjonærens samboer, ikke kan skje.¹⁹ Om en utdeling til aksjonærs samboer kan regnes som utbytte for aksjonær må eventuelt vurderes på annet grunnlag. Dette behandles nærmere i punkt 3.1.

Konklusjonen er at aksjonærens samboer ikke er omfattet av ordlyden «ektefelle» i sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum. Utdelinger til aksjonærens samboer kan derfor ikke skattlegges som utbytte etter den objektive identifikasjonsregelen.

2.3.2 «Slektninger»

Videre skal utdelinger til aksjonærens slektninger identifiseres med aksjonær, jf. sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum. Dette gjelder «personer som aksjonæren er i slekt [...] med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante». Oppstigende linje viser til at aksjonærens foreldre, besteforeldre og så videre omfattes. Nedstigende linje viser til aksjonærens barn, barnebarn og så videre. I første sidelinje omfattes personer som stammer fra aksjonærens foreldre. Det vil si aksjonærens søsken, deres barn og så videre. Dette innebærer at en aksjonærens nevøer og nieser omfattes av identifikasjonsregelen. Loven setter ingen grense for den opp- eller nedstigende linjen, ei heller i første sidelinje. Begrensningen kommer

¹⁹ Se eksempelvis Zimmer og BÄHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 311. Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 187.

først i andre sidelinje hvor vi finner slektninger som stammer fra aksjonærens besteforeldre. Således aksjonærens onkler og tanter, og aksjonærens fettere og kusiner. Grensen settes ved «så nær som onkel og tante».

Ordlyden «så nær som» er vag og gir rom for flere tolkningsalternativer. Spørsmålet er så om onkel og tante omfattes eller om de faller utenfor sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum.

Rent språklig kan ordlyden «så nær som» tolkes til å bety «med unntak av». Dette er uheldig og gir ingen klar anvisning på om onkel og tante omfattes. Den mest nærliggende konklusjonen ville ha vært at disse ikke omfattes. Dersom «så nær som» skal omfatte onkler og tanter, så hadde en mer presis formulering som «til og med» vært mer passende. Verken forarbeider eller rettspraksis gir holdepunkter for hvordan «så nær som» skal forstås. Litteratur og hensyn må derfor tas med i vurderingen.

Regelens formål er å forhindre utdelinger til andre som aksjonæren kan ha et økonomisk interessefelleskap med. I dagens samfunn er det ikke veldig vanlig at man har et nært økonomisk interessefelleskap med sine onkler og tanter. Ofte er det de som har bodd sammen i samme husstand som aksjonæren denne har et økonomisk interessefelleskap med. Mange har nok et nærmere fellesskap med sine venner enn slektninger som finnes i både første og andre sidelinje. Tilpasningshensynet om å forhindre utdelinger til personer som kan ha et økonomisk interessefelleskap med aksjonær gjør seg derfor ikke sterkt gjeldende her. Lovgiver har valgt å innta flere slektninger som det ikke er nærliggende at aksjonæren har et økonomisk fellesskap med, slik at dette alene ikke kan være avgjørende.

Oppfatningen i den juridiske litteraturen er at onkel og tante omfattes av lovens identifikasjonskrets, men ikke deres barn – altså aksjonærens fettere og kusiner.²⁰ Dette synes inkonsekvent. Uten støtte i ordlyden trekkes det en linje mot «nedstigende linje». Bestemmelsen er uklar og gir ikke en klar løsning.

Selv om «så nær som» språklig skaper tolkningstvil, samt at det trekkes en linje mot «nedstigende linje» i litteraturen, uten holdepunkt, er det sannsynlig at onkel og tante er ment til å omfattes av lovens ordlyd. I tråd med oppfatningen i den juridiske litteraturen, er den mest

²⁰ Zimmer og BAHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 310. Se også; Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 188.

nærliggende konklusjonen at med «så nær som onkel og tante» menes at disse skal identifiseres med aksjonær.

2.3.3 «Svogerskap»

Personkretsen som kan identifiseres med aksjonær omfatter også personer som er aksjonæren er i «svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel og tante», jf. sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum.

Et svogerskap er et familieforhold som er betinget av et ekteskap og et slektskap.²¹ For det første er aksjonæren i svogerskap med for eksempel hans barns ektefelle eller aksjonærens søskens ektefelle. Videre er aksjonæren er i svogerskap med sin ektefelles slektninger. Dette er for eksempel aksjonærens ektefelles foreldre eller ektefellens søsken. En aksjonær vil ikke være i svogerskap med hans ektefelles slektingers ektefelle, da dette er betinget av to ekteskap og et slektskap. Det vil si at aksjonæren ikke er i svogerskap med sin ektefelles brors ektefelle.

Fordi et svogerskap er betinget av et ekteskap, vil ikke en aksjonærs samboers slektinger være å anse som et svogerskap etter bestemmelsen. Skattlegging av en utdeling til disse må i så fall vurderes på annet grunnlag.

2.3.4 Hvem skattlegges ved utdeling til person som omfattes av den objektive identifikasjonsregelen?

Spørsmålet er hvem som er den skattepliktige ved utdelinger til aksjonærs nærstående.

Etter sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum regnes utbytte til personer som kan identifiseres med ham «som utbytte til vedkommende aksjonær». En naturlig forståelse tilsier at det er aksjonæren som skattlegges ved utdelinger til personer som kan identifiseres med ham. Det vil si at en utdeling til aksjonærens ektefelle medfører skattlegging av aksjonæren og ikke ektefellen. Den juridiske litteratur støtter også en slik løsning.²²

Skatteevneprinsippet taler mot en slik løsning. En utdeling til aksjonærs nærstående medfører ikke at aksjonærens skatteevne øker da det er noen andre som mottar fordelene. Dette innebærer

²¹ Per Helge Stoveland et al., *Skatteloven med kommentarer*, 1. utgave, Gyldendals juridiske kommentarserie, (Oslo: Gyldendal, 2020), Kapittel 10. pkt. 3.5.5.

²² Zimmer og BÄHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 311.

at aksjonæren ikke har mottatt noen midler han kan skatte med. Aksjonæren vil da bli skattlagt for andres inntekt, noe som kan fremstå som urimelig.

På tross av dette åpner loven for å skattlegge aksjonær for noen andres mottatte utbytte. Det er nærliggende å tro at en berikelse av aksjonærens ektefelle eller barn kan være en indirekte berikelse av aksjonæren selv – aksjonæren nyter også godt av at noen som står han nær mottar en fordel. Dette innebærer at skatteevneprinsippet må vike for hensynet til å unngå omgåelser. Reglen må anses å være sjablongmessig fordi vurderingen gjøres etter en gitt mal uten å foreta en konkret vurdering av om aksjonæren faktisk nyter godt av utdelingen.

Konklusjonen er at ved utdeling til noen som kan identifiseres med aksjonær, er det aksjonæren som utbyttebeskattes.

2.3.5 Angir andre ledd fjerde punktum uttømmende hvem som skal identifiseres med aksjonær etter den objektive identifikasjonsregelen?

Bestemmelsen oppregner altså en rekke personer som skal identifiseres med aksjonær ved en utdeling til disse – uavhengig av om aksjonæren oppnår en fordel. Spørsmålet blir da om andre ledd fjerde punktum uttømmende angir hvem som kan identifiseres med aksjonær på bakgrunn av en objektiv vurdering.

Oppfatningen i den juridiske teori er at bestemmelsen må anses uttømmende på grunn av sin konkrete oppregning. Det antas å gjelde utdeling til fysiske personer, men mer usikkert er det om andre ledd fjerde punktum anses uttømmende ved utdeling til selskap som aksjonæren er hovedaksjonær i.²³

En slik tolkning er i tråd med legalitetsprinsippet. Skattlegging av et rettssubjekt anses som et inngrep som krever hjemmel i lov. Det vil svekke forutberegneligheten for borgeren om den konkrete oppregningen skal omfatte mer enn det ordlyden presiserer. Vi kan ta utdeling til aksjonærens samboer som eksempel: Selv om det kan framstå som rimelig at utdeling til aksjonærens samboer utbytteskattlegges på bakgrunn av interessefellesskapet mellom disse to, har det ikke forankring i lovens ordlyd at slikt kan skje uavhengig av om aksjonæren har nytt godt av overføringen.

²³ Zimmer og BAHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 311.

Konklusjonen er at oppregningen i andre ledd fjerde punktum uttømmende regulerer hvem som skal identifiseres med aksjonær etter den objektive identifikasjonsregelen.

Det er ikke dermed sagt at identifikasjonsregelen også uttømmende regulerer om det er adgang til å identifisere andre personer med aksjonæren etter en subjektiv vurdering av vilkåret «til aksjonær». Dette kommer vi tilbake til i punkt 3.

3 Kan vilkåret «til aksjonær» tolkes utvidende?

Under punkt 2 var spørsmålet om utdeling *til andre* var utbytte – uavhengig av om utdelingen konkret kommer aksjonæren til gode. Konklusjonen ble at andre ledd fjerde punktum regulerer uttømmende hvem som skal identifiseres med aksjonær etter den objektive identifikasjonsbestemmelsen.

Under dette punktet er spørsmålet om vilkåret «til aksjonær» i sktl. § 10-11 andre ledd første punktum, åpner for en konkret subjektiv vurdering av om utdelinger til andre kommer aksjonæren selv til gode. Kan man komme til at en vederlagsfri overføring direkte til andre enn aksjonær – andre enn personene som er listet opp i identifikasjonsbestemmelsen – har skjedd «til aksjonær», fordi utdelingen kommer aksjonæren til gode? Reelt sett skjer det da en form for identifikasjon mellom mottaker og aksjonær.

3.1 Angir andre ledd fjerde punktum alle tilfeller hvor det skal skje identifisering?

En av de problemstillingene som da må drøftes, er om den objektive identifikasjonsbestemmelsen i andre ledd fjerde punktum uttømmende regulerer alle identifikasjonstilfeller – også identifikasjon basert på en konkret, subjektiv vurdering av at aksjonær nyter godt av utdelingen.

Om andre ledd fjerde punktum uttømmende regulerer alle tilfeller av identifikasjon – også på subjektivt grunnlag – har sammenheng med ordlyden «som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også [...]» i andre ledd fjerde punktum. Her angir ordlyden en tolkning som tilsier at vilkåret «til aksjonær» i andre ledd første punktum skal tolkes utvidende. Dersom andre ledd fjerde punktum uttømmende angir alle tilfeller hvor det skal skje identifikasjon – også på subjektivt grunnlag – vil det ikke kunne gjøres en utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær».

Som eksempel kan utdeling til aksjonærens samboer være illustrerende. Det forutsettes at aksjonæren og hans eller hennes samboer lever i et ekteskapslignende forhold. Som nevnt under punkt 2.3.1 omfattes ikke aksjonærens samboer av ordlyden «ektefelle» i sktl. § 10-11 fjerde ledd andre punktum. Utgangspunktet er derfor at aksjonær ikke kan utbytteskattlegges for

utdelinger fra selskap til hans eller hennes samboer. Som regel må man gå veien om gjennomskjæring for å få skattlegge utdeling til samboer som utbytte for aksjonær, men vi skal nå se på eventuelle andre grunnlag. Spørsmålet er hvilke grunnlag som kan være aktuelle ved subjektiv identifikasjon.

3.1.1 Almennelige tilordningsregler

Ifølge Skatte-ABC²⁴ er hovedregelen at utdelinger til andre enn de som er nevnt i andre ledd fjerde punktum, ikke kan skattlegges som utbytte for aksjonær. Unntak kan følge av alminnelige tilordningsregler der utdeling til andre enn aksjonær allikevel skal anses å ha skjedd til aksjonæren med grunnlag i en konkret vurdering.²⁵ Hva som menes med alminnelige tilordningsregler presiseres ikke.

I norsk skatterett er det et grunnleggende prinsipp at inntekter og kostnader skal tilordnes riktig skattesubjekt. Det som da trolig menes med utsagnet i Skatte-ABC, er de tilfeller der et selskap foretar en utdeling til andre enn aksjonær, men hvor utdelingen på en eller annen måte tilflyter aksjonæren. Dette kan være for eksempel «stråmenn» som mottar utbyttet og beholder en del av dette før resterende overføres til aksjonær. Situasjonen blir da at utdelingen ikke har skjedd direkte til aksjonær, men allikevel skal anses å ha skjedd til aksjonæren.

Det synes rimelig åpenbart at dersom et selskap foretar en utdeling til aksjonærens samboer som deretter overfører verdiene til aksjonær, at utbyttebeskatning kan skje. Men som nevnt ovenfor kan ikke en utdeling til aksjonærens samboer automatisk føre til utbyttebeskatning til aksjonær. Det kreves imidlertid noe mer enn at utdelingen er gjort til samboeren, altså en konkret vurdering, jf. Skatte-ABC.²⁶

3.1.2 Interesselæren

Folkvord²⁷ mener at det er rom for å utvide personkretsen i andre ledd fjerde punktum med grunnlag i en interesselære. Læren innebærer at utdelinger til andre enn aksjonær eller noen

²⁴ Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20."

²⁵ Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20," Aksjer - utbytte 8 pkt. 6.3.1.

²⁶ Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20," Aksjer - utbytte 8 pkt. 6.3.1.

²⁷ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene.*

som kan identifiseres med aksjonær etter den objektive identifikasjonsregelen, kan omfattes av utbyttebegrepet dersom utdelingen har skjedd i aksjonærens interesse.²⁸

Spørsmålet er om interesselæren kan utgjøre grunnlag for identifikasjon basert på en konkret subjektiv vurdering.

Interesselæren har ikke støtte i autorative rettskilder og lærens eksistens er omdiskutert i litteraturen.²⁹ Folkvord skriver at interesselæren har sitt opphav i Rt. 1937 s. 59 (Hallén).³⁰ Hallén kjøpte en eiendom tilhørende et aksjeselskap og betalte aksjene kontant med kr. 25 000. For å få dekning for eiendommen ble det utstedt en pantobligasjon pålydende kr. 68 000 for de gamle aksjonærene. Denne pantobligasjonen ble belastet selskapet kontant. Hallén ble inntektsbeskattet for kr. 93 000 som utbetalt av selskapet etter gamle aksjeskattelov § 3.³¹ Høyesterett skulle ta stilling til om overføringen var å anse som utbytte for hvem utbyttet skulle tilordnes. Resultatet ble at Høyesterett sluttet seg til byrettens begrunnelse som kom til at utbetalingen av pantobligasjonen ikke kunne tilordnes Hallén, og ligningen ble derfor opprettholdt for kun kr. 25 000. Folkvord hevder at følgende avsnitt fra dommen kan tas noe til inntekt for at det eksisterer en interesselære i norsk rett, selv om sakens utfall ikke var begrunnet i interesselæren³²:

Det anføres fra selgernes side at utstedelsen av obligasjonen var i kjøperens og ikke i selgernes interesse, og at det ikke hadde vært noe i veien fra selgernes side for at alt blev betalt kontant. Det kan så være. Men det blev iallfall ordnet således efter avtale med dem at det blev utstedt av selskapet til dem en pantobligasjon, og dette faktiske forhold må legges til grunn.³³

Av dette avsnittet kan vi se at ved tolkning av hvem utbyttet skal tilordnes, så ble kjøperens versus selgernes interesse et moment i vurderingen, men dette fikk ikke betydning i den aktuelle saken. Retten så bort fra dette og la størst vekt på at det forelå en avtale mellom partene. Interesselæren bærer mer preg av å være utviklet i teorien enn at den har grunnlag i rettspraksis. Det er imidlertid nødvendig å se på hvilken rekkevidde slike uttalelser har.

Fordi interesselæren ikke var nødvendig for begrunnelsen av resultatet, må rettssetningen anses som avgjørelsen *konstruerte ratio decidendi*. Eckhoff skriver at med avgjørelsens *ratio decidendi* «mener man en (eller flere) generell(e) setning(er) som dommen anses som utslag

²⁸ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 195.

²⁹ Zimmer og BÄHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 312.

³⁰ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 192.

³¹ Lov 13. juli 1921 om beskatning til staten av aksjeselskaper og aksjonærer (gamle aksjeskattelov)

³² Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 192.

³³ Rt. 1937 s. 59, s. 61

av». ³⁴ Den *konstruerte ratio decidendi* innebærer at det ikke er avgjørende hvordan Høyesterett har begrunnet sitt resultat, men hvordan avgjørelsen burde eller kunne vært begrunnet. Interesselæren som er utledet av ku- og jernskrapdommene, utgjør det samme fenomen og det er ikke fastslått at denne læren eksisterer. ³⁵

Problemet med den *konstruerte ratio decidendi* er at det lett glir over i teoribygging heller enn rettslige vurderinger. Problemet da er at man beveger seg over til spørsmålet om juridisk teori som rettskildedefaktor. Det vil normalt tilsi at uttalelsen tillegges mindre vekt. ³⁶ Forutberegneligheten kan svekkes dersom begrunnelsen for en avgjørelse baseres på vurderinger som Høyesterett ikke har gjort eller ikke har skrevet uttrykkelig.

Det er vanskelig å se at Hallén danner grunnlag for en interesselære. Som Folkvord fremhever ga ikke interesselæren veiledning i den aktuelle saken. ³⁷ Saken bærer mer preg av at aksjonærinteressen var et moment i vurderingen av om det forelå utbytte, men ikke at saken danner grunnlag for en interesselære i norsk rett. At Folkvord henviser til denne uttalelsen og mener at det danner grunnlag for en interesselære uten ytterligere analyse, blir for svakt begrunnet. Det burde i denne sammenheng vært redegjort for begrunnelsen for hvorfor avgjørelsen danner grunnlag for en lære og hvilken rekkevidde avgjørelsen i så fall har. Som nevnt er ikke lærens eksistens fastslått var Høyesterett, noe som legger føringer for at læren ikke eksisterer. Legalitetsprinsippet kan også ses som en skranke for anvendelse av en lære på skatterettens område. Skattlegging må ha hjemmel i formell lov, noe som innebærer at skreven rett er sentralt. Det å konstruere en lære som ikke er begrunnet i lovens ordlyd, kan være å gå for langt. Interesselæren burde vært sett nøyere opp mot lovens ordlyd og vilkåret «til aksjonær» i sktl. § 10-11 andre ledd og det da foreligger rom for en konkret tolkning med vekt på aksjonærinteressen.

Samtidig er det ikke til å stikke under stol at tanken bak interesselæren har gode grunner for seg og kan begrunnes i grunnleggende skattemessige hensyn. Tilpasningshensyn og rimelighetsbetraktninger taler for at utdelinger fra selskap som er begrunnet i aksjonærens interesse, skattes som utbytte. Aksjonæren bør ikke bruke selskapet til å foreta utdelinger som i realiteten er aksjonæren private disposisjoner.

³⁴ Eckhoff og Helgesen, *Rettskildelære*, s. 165.

³⁵ Nils Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, 2. utg. (Bergen ; Oslo: Universitetsforl., 2004), s. 87.

³⁶ Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, s. 87.

³⁷ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 192.

På den ene siden har interesselæren ikke støtte i skatteevneprinsippet. Aksjonæren mottar ingen fordel som øker hans skatteevne og blir da skattlagt for en inntekt han selv ikke har mottatt. På den andre siden medfører skattlegging etter interesselæren at aksjonæren blir skattlagt for midler han har valgt å ikke motta. Skattlegging vil da ramme de disposisjoner som er gjort av aksjonæren nettopp for å unngå skattlegging.

Selv om tanken bak interesselæren har mange gode grunner for seg, kan det vanskelig ses at det eksisterer en slik lære i norsk rett i dag. I det minste er aksjonærinteressen en del av den konkrete vurderingen, men kan vanskelig stå alene som et eget grunnlag for subjektiv identifikasjon.

Det finnes imidlertid spor av interessebetraktninger i Høyesterettspraksis, men som ikke er begrunnet i en interesselære. Disse blir gjennomgått i det følgende.

3.1.3 Rt. 2000 s. 2033 (Santech)

Rt. 2000 s. 2033 (Santech) gjaldt det selskapsrettslige utbyttebegrepet, men kan allikevel gi veiledning for utdelinger til andre som aksjonæren nyter godt av. Innledningsvis vises det til utbyttebegrepet i aksjeloven § 3-6³⁸ som har følgende ordlyd:

Som utdeling regnes enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode.

Ordlyden er noe annerledes enn ordlyden i sktl. § 10-11 andre ledd. Det skatterettslige utbyttebegrepet forutsetter at det foreligger en vederlagsfri overføring av verdier³⁹, mens det selskapsrettslige forutsetter at det foreligger en overføring av verdier. I praksis innebærer de ulike formuleringene nok ingen praktisk forskjell. Det sentrale er om det foreligger en overføring fra selskap til aksjonær.⁴⁰ Videre ser vi at bestemmelsen ikke inneholder en objektiv identifikasjonsregel. Dette har sammenheng med at den skatterettslige identifikasjonsregelen i andre ledd fjerde punktum er laget for å forhindre tilpasninger til reglene. Dette hensynet står ikke like sentralt i selskapsretten hvor blant annet kreditorhensynet står sterkt. Skatterettslig står skatteevneprinsippet sterkt.⁴¹ Allikevel kan det selskapsrettslige utbyttebegrepet fremstå noe mer fleksibelt med sin generelle utforming. Av dette kan det sies at utbyttebegrepet i disse to lovene ikke er fullt ut sammenfallende.⁴²

³⁸ Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl)

³⁹ Se punkt 2.1

⁴⁰ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 18.

⁴¹ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 20.

⁴² Zimmer og BÄHR, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 300.

Santech gjaldt et krav på honorar for finansiell rådgivning til et aksjeselskap. Rådgivningen medførte at selskapets aksjer ble solgt til en ny eier. De nye eierne av selskapet mente at honoraret burde dekkes av de tidligere aksjeeierne fordi de hadde nytt godt av rådgivningen. Spørsmålet for Høyesterett var om utbytteregele i aksjeloven 1976 § 14-4 flg.⁴³ kom til anvendelse på kravet.

Høyesterett kom enstemmig til at utbytteregele ikke kom til anvendelse. Selv om aksjeeierne nøytt godt av salget, var det langsiktige formålet med rådgivningen ansett å være å videreføre selskapsinteressen. Høyesterett la til grunn at dersom rådgivningshonoraret skulle anses som utbytte, så måtte rådgivningen utgjøre «en klar særfordel for de selgende aksjeeierne».⁴⁴ Om det forelå en klar særfordel måtte avgjøres på grunnlag av en konkret vurdering. Det var ikke omtvistet at både selskap og de selgende aksjeeierne nøytt godt av overføringen. I vurderingen tok Høyesterett for seg om formålet med innhenting av rådgivningen var begrunnet i aksjonærens eller selskapsinteressen. Selv om aksjonærinteressen og selskapsinteressen henger tett sammen, var det nødvendig å skille i denne saken. Det ble lagt vekt på at selv om aksjesalget representerte en fordel for aksjeeierne, var det sentrale formålet å videreføre selskapsinteressen. Rådgivningen ble ansett å være nødvendig for selskapets videre eksistens. På denne måten utgjorde ikke rådgivningen en klar særfordel for de selgende aksjonærer, selv om de oppnådde en bedre pris for sine aksjer.

Dommen kan tas til inntekt for at en utdeling kan anses som utbytte i de tilfeller der utdelingen medfører «en klar særfordel». Om aksjonærene har oppnådd en klar særfordel, må avgjøres etter en konkret vurdering. Et av de relevante momentene kan være om utdelingen er gjort i aksjonærens interesse. En tydelig grense kan være vanskelig å trekke fordi et aksjeselskap ikke har egen vilje, og da vil aksjonærinteressen ofte være sammenfallende med selskapsinteressen. Det er derfor nødvendig å trekke et skille mot aksjonærens personlige interesser.

De samme grunner som taler for å skattlegge aksjonærens for utdelinger fra selskap til hans eller hennes ektefelle, gjør seg også gjeldende for aksjonærens samboer. Det er klart at aksjonæren nyter godt av utdeling til ektefelle og det samme gjelder ved utdeling til samboer. Ved å vurdere konkret om en utdeling til aksjonærens samboer medfører en klar særfordel for aksjonær, vil man lettere kunne vurdere om utdelingen faktisk innebærer en berikelse av aksjonæren og skattlegge de utdelinger som gjør dette. I motsetning til den objektive

⁴³ Lov 4. juni 1976 om aksjeselskaper (aksjeloven)

⁴⁴ Rt. 2000 s. 2033, s. 2039

identifikasjonsregelen hvor skattlegging skjer uavhengig av om aksjonæren nyter godt av overføringen, vil man ved en konkret vurdering kunne ta hensyn til av om utdelingen faktisk kommer aksjonær til gode. Det medfører at utdelinger til aksjonærens samboer som ikke kommer aksjonær til gode heller ikke blir skattlagt som utbytte. Dette gjør identifikasjonen mer fleksibel, slik at det kun er de urettmessige tilpasninger til utbyttereguleringene som blir skattlagt.

At utdelinger som medfører en klar særfordel for aksjeeier kan være praktisk også skatterettslig. Det innebærer at aksjonær ikke kan bruke selskapet til å foreta utdelinger som er aksjonærens private disposisjoner eller utdelinger som kommer ham til gode og ikke selskapet. Fokus blir på om aksjonær nyter godt av utdelingen og de utdelinger som kommer aksjonær til gode, blir ansett som skattepliktig inntekt. Selv om slike utdelinger gjelder selskapsrettslig, er det ingen avgjørelser fra Høyesterett som fastslår at Santech også gjelder for det skatterettslige utbyttebegrepet. Spørsmålet er så om utdelinger som medfører en klar særfordel for aksjonær også gjelder skatterettslig.

3.1.4 HR-2018-570-A (Tandberg)

At utdelinger som innebærer «en klar særfordel» for aksjonær kan omfattes av det skatterettslige utbyttebegrepet uttalt i et *obiter dictum* inntatt i HR-2018-570-A (Tandberg). Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak fra Skatteklagenemnda angående ligningen av et selskap etter at aksjene i selskapet ble solgt til ny eier. Selskapet krevde fradrag for et tilretteleggingshonorar og termineringsgebyr til finansiell rådgiver i forbindelse med avtalen om salg av aksjer i selskapet. Skatteklagenemnda anså kostnaden til å ikke ha tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntekt, slik at denne derfor ikke kunne fradras. Høyesterett måtte ta stilling til om hovedformåls læren kom til anvendelse om videre om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og selskapets inntekter til at selskapet kunne få fradrag for kostnaden. Saken gjaldt altså ikke utbyttebegrepet, men spørsmålet var fortsatt det samme om kostnaden var pådratt i selskapets eller aksjonærenes interesse.

Høyesterett kom enstemmig til at selskapet ikke hadde fradragsrett for tilretteleggingshonoraret og termineringsgebyret. Hovedformåls læren kom til anvendelse og hensynet til aksjonærene ble ansett å være hovedformålet med å innhente finansiell rådgiver. Aksjonærenes interesser ble ansett å være styrende for kostnaden, og ikke selskapsinteressen. Det forelå derfor ikke tilstrekkelig tilknytning mellom selskapets inntekter og kostnader. Om det skatterettslige utbyttebegrepet uttalte førstevoterende følgende i et *obiter dictum*:

For ordens skyld nevner jeg at aksjonærutbytte og utbyttebeskatning faller utenfor saken. I den forbindelse nøyer jeg meg med å peke på at i Rt-2000-2033(Santech), som gjaldt det selskapsrettslige utbyttebegrepet knyttet opp mot en rådgivningsavtale som på mange måter ligner avtalen i denne saken, ble det ikke regnet som utbytte for aksjonærene at selskapet betalte rådgivningsutgiftene. Det ble fremhevet at utbyttesynspunktet måtte forbeholdes de tilfeller der rådgivningen var en «klar særfordel» for de selgende aksjonærene. Skatte-ABC 2017 punkt 6.4.6 synes å legge samme kriterium til grunn.⁴⁵

Førstevoterendes uttalelse antyder at Santech må gjelde skatterettslig. Det innebærer at kostnader som selskapet betaler og som innebærer en klar særfordel for aksjonær, kan skattlegges som utbytte. Grunnen til at førstevoterende avgir denne uttalelsen, kan for det første være at det i slike tilfeller som i denne saken når aksjonærene oppnår en fordel som selskapet betaler for, kan det bli tale om utbyttebeskatning. Fordelen må imidlertid innebære en klar særfordel, noe som ikke er vurdert i dommen. En naturlig språklig forståelse av klar særfordel innebærer tilsier at terskelen må ligge høyere enn for kostnader hvor hovedformålet med kostnaden var av hensynet til aksjonærene. For det andre viser dommen tydelige spor av interessebetraktninger ved fastleggelsen av om aksjonær nyter godt av en utdeling. Avgjørelsen viser at det i enkelte tilfeller kan være helt nødvendig å skille selskapsinteressen og aksjonærinteressen fra hverandre, fordi disse ikke nødvendigvis alltid er sammenfallende. Uttalelsen hadde ikke betydning for resultatet og gir ikke noe konkret svar på hva som ligger i «en klar særfordel». Det kan også tenkes at førstevoterende ønsker en avklaring av rettstilstanden i fremtidige saker.

Synspunktet om at Santech også må gjelde skatterettslig støttes også i den juridiske litteratur. For å støtte opp om uttalelsen, viser førstevoterende til Skatte-ABC 2017 punkt 6.4.6. Der fremkommer det at transaksjoner ikke kan være utbytte i tilfeller der selskapets dekning av kostnader kommer både selskap og aksjonær til gode. Dersom utdelingen skal regnes som utbytte, må den innebære en «klar særfordel for aksjonærene eller deres nærstående». Samtidig vises det til Santech og at dommen må gjelde også skatterettslig.⁴⁶

Videre er Folkvord av den oppfatning at Santech må gjelde skatterettslig og at utdelinger som innebærer en klar særfordel for aksjonær, skal omfattes av utbyttebegrepet. Han fremhever at vurderingen ikke kan bygge på et vesentlighetsvilkår, men en konkret vurdering hvor man tar utgangspunkt i et nøytralitets-perspektiv.⁴⁷ Perspektivet innebærer som nevnt over, at terskelen

⁴⁵ HR-2018-570-A avsnitt 60

⁴⁶ Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20," Aksjer - utbytte 8, pkt. 6.4.6.

⁴⁷ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 179-81.

for at det foreligger en klar særfordel må være høyere enn ved vurderingen av om utdelingen hovedsakelig kommer aksjonær til gode. Sammenligner vi Santech og Tandberg, var det i Santech også i selskapets interesse å innhente rådgivningen. I Tandberg kunne ikke Høyesterett se at selskapet hadde en interesse i rådgivningen. Høyesterett sier det ikke eksplisitt, men transaksjonen i Tandberg bærer mer preg av å innebære en klar særfordel for aksjonærene enn transaksjonen i Santech. Dette kun som eksemplifisering for øvrig, da Høyesterett i Tandberg slo fast at hovedformålet med transaksjonen var hensynet til aksjonærene. Det ble ikke vurdert om utdelingen innebar en klar særfordel for aksjonærene.

Tandberg taler for at identifikasjon kan gjøres på subjektivt grunnlag der aksjonæren oppnår en klar særfordel ved utdeling fra selskapet. Fokuset er ikke nødvendigvis at utdelingen er gjort i aksjonærenes interesse, men at utdelingen kommer aksjonæren til gode og at dette avgjøres på grunnlag av en konkret vurdering. Selskapsinteressen og aksjonærinteressen kommer her inn som et moment i vurderingen og er ikke avgjørende for om utdelingen innebærer en klar særfordel for aksjonær.

Det bør samtidig gå et skille mot de tilfeller der utdelingen medfører en klar særfordel for aksjeeier som en ukontrollerbar sideeffekt. Et selskap kan når som helst innhente rådgivning angående driften uten å vite hva konsekvensen av rådgivningen vil bli. Rådgivningen kan resultere i en klarere fordel for aksjonærene enn for selskapet, selv når utgangspunktet for å innhente rådgivningen er selskapsinteressen. Da vil utdelingen medføre en klar særfordel for aksjeeierne som en ukontrollerbar sideeffekt. Dersom utgangspunktet for å innhente rådgivningen i hovedsak var at aksjeeierne ønsket å få mest mulig igjen for et aksjesalg, taler dette i større grad for at utdelingen utgjør en klar særfordel for aksjeeierne.

Det samme synspunkt må også gjelde for utdelinger til aksjonærens samboer. Dersom det er i selskapets interesse å foreta utdelingen og medfører en fordel for aksjonæren som en ukontrollerbar sideeffekt, bør ikke aksjonæren skattlegges. Poenget er at den konkrete vurderingen av om aksjonæren nyter godt av utdelingen muliggjør å ta hensyn til om utdelingen kommer aksjonæren til gode.

Hva gjelder grunnleggende skattemessig hensyn, står nøytralitet sterkt. Skattereglene bør ikke påvirke skattyters atferd. Dersom skattereglene påvirker atferden, kan dette bli ansett som et samfunnsøkonomisk effektivitetstap.⁴⁸ Poenget er at skattereglene ikke skal styre skattyters

⁴⁸ Folkvord, *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene*, s. 96.

valg mot den ene eller den andre løsningen. Slik skatteplanlegging bør ikke være nødvendig og blir da en form for sløsing av ressurser. På en måte kan man si at identifikasjon på subjektivt grunnlag, vil kunne påvirke skattyters valg av for eksempel transaksjonsmønstre ved utbetaling fra selskap for å enten omfattes eller ikke omfattes av utbyttebegrepet. Fordi grensene for hva som er greit og ikke kanskje fremstår litt uklare, vil skattyter i større grad benytte seg av skatteplanlegging. At den konkrete vurderingen tar utgangspunkt i om aksjonær nyter godt av utdelingen – som i en klar særfordel – vil imidlertid sikre hensynet til nøytralitet på en bedre måte. Da vil kun de disposisjoner hvor aksjonær faktisk oppnår en fordel av utdelingen bli skattlagt som utbytte.

På den ene siden har utbyttebeskatning av utdelinger hvor aksjonær oppnår en klar særfordel ikke støtte i skatteevneprinsippet. Aksjonær mottar ikke midler som direkte beriker ham og som kan skattlegges. Det innebærer at aksjonær må skatte med andre skattlagte midler. På den andre siden oppnår aksjonær en fordel som han ellers ikke ville ha hatt. Tar vi en kostnad til rådgivning som selskapet betaler for som eksempel og denne egentlig burde vært betalt av aksjonæren selv, muliggjør selskapets dekning av kostnader at aksjonær kan benytte sine allerede skattlagte midler på annen måte. Selskapet foretar her i realiteten en utdeling som er aksjonærens private disposisjon. Dette vil i så fall medføre en indirekte berikelse av aksjonær.

Tilpasningshensynet støtter også at utdelinger som innebærer en klar særfordel for aksjonær utbyttebeskattes. Aksjonæren kan dermed ikke tilpasse seg skattereglene ved å la selskapet gjøre en utdeling for en kostnad som i realiteten burde vært en personlig disposisjon for aksjonæren.

Som vi har sett taler gode grunner for at vilkåret til aksjonær kan tolkes utvidende til å omfatte utdelinger til andre i de tilfeller der aksjonæren nyter godt av utdelingen. Etter dette synes det praktisk å ta utgangspunkt i om aksjonæren nyter godt av overføringen, fremfor å først vurdere hvilke interesser som lå til grunn for utdelingen fra selskapet. Det vil si at dersom aksjonær ikke nyter godt av utdelingen, kan aksjonær ikke utbyttebeskattes selv om utdelingen var i aksjonærens interesse. At aksjonær nyter godt av overføringen har sammenheng med fordelsbegrepet i sktl. § 5-1 første ledd om at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet anses som skattepliktig inntekt.

Hvor mye kan et *obiter dictum* vektlegges?

Rettsstilstanden er på ingen måte avklart. Uttalelsen fra førstevoterende i Tandberg var ikke avgjørende for dommens resultat og anses derfor for å være et *obiter dictum*. Spørsmålet som da må drøftes er hvor mye et *obiter dictum* kan vektlegges ved spørsmålet om vilkåret «til aksjonær» kan tolkes utvidende.

Obiter dictum har begrenset rettskildemessig vekt. Hvorvidt *obiter dictum* i det hele tatt kan tillegges vekt, er omdiskutert i litteraturen. Noen mener at slike må vektlegges mindre fordi de ikke er avgjørende for dommens resultat. Andre mener at slike må tillegges stor vekt på grunn av Høyesteretts rettsavklarende funksjon.⁴⁹ Ifølge Eckhoff kan *obiter dictum* tillegges en viss vekt. Dersom et *obiter dictum* kan anses som et signal angående hvilket standpunkt Høyesterett har tenkt til å ta i senere saker, er det grunn til å tillegge uttalelsen vekt. Videre kan uttalelser som tar opp viktige spørsmål om en for eksempel uavklart rettsstilstand, tillegges vekt. Det er de *obiter dictum* som er ukontroversielle eller tatt med for sammenhengen i avgjørelsen, som ikke bør tillegges for stor vekt.⁵⁰ Avgjørende er innholdet i det enkelte *obiter dictum*, og det er dette som avgjør hvor mye rettskildemessig vekt uttalelsen kan tillegges.

Det er antatt i litteraturen at Santech også gjelder skatterettslig, men dette er ikke tidligere tatt stilling til i domstolen. Uttalelsen fra førstevoterende i Tandberg var ikke av betydning for dommens resultat og heller ikke nødvendig for å belyse sammenhengen i avgjørelsen. Uttalelsen tar for seg et en uavklart rettsstilstand og et spørsmål som har behov for senere avklaring. Det kan godt være at uttalelsen er ment som å sende et signal om hvilket standpunkt Høyesterett har tenkt til å ta i senere saker angående utbyttebeskatning av utdelinger som ikke er gjort til aksjonær, men hvor aksjonær allikevel nyter godt av utdelingen. Det vil til en viss grad være unødvendig av domstolen å bruke tid på å avgjøre slike utsagn dersom disse ikke skal tillegges vekt i senere avgjørelser. Skatterettslige hensyn taler for at uttalelsen tillegges vekt i senere saker. Det er ikke mange saker som angår utbyttebeskatning som går helt til Høyesterett, så om en såpass ny uttalelse fra 2018 følges opp i senere saker, kan ta litt tid å få en avklaring på.

⁴⁹ Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, s. 115.

⁵⁰ Eckhoff og Helgesen, *Rettskildelære*, s. 172.

3.1.5 Konklusjon

Problemstillingen var om sktl. § 10-11 andre ledd fjerde punktum uttømmende regulerer alle identifikasjonstilfeller – også identifikasjon basert på en konkret, subjektiv vurdering av at aksjonær nyter godt av utdelingen. Både Folkvord og Skatte-ABC synes å legge til grunn at resultatet i Santech må gjelde skatterettslig. Videre synes førstevoterende å legge til grunn at Santech og kravet om en klar særfordel også må gjelde skatterettslig. Både praksis og teori ser ut til å være av den oppfatning at subjektiv identifikasjon kan skje med grunnlag i en konkret vurdering av om aksjonær nyter godt av utdelingen hvor det også er sentralt om utdelingen er gjort i aksjonærens eller selskapets interesse. Konklusjonen er at andre ledd fjerde punktum ikke uttømmende regulerer alle tilfeller av identifikasjon.

I mangel av Høyesterettspraksis er det nødvendig å se på ulike situasjoner og saker hvor identifikasjon på subjektivt grunnlag har vært vurdert i underrettspraksis.

3.2 Verdioverføring mellom selskaper hvor aksjonæren har kontroll i begge selskaper

Problemstillingen er om identifikasjon ved verdioverføring mellom selskaper kan skattlegges som utbytte for aksjonær basert på en konkret vurdering. Spørsmålet reises ofte i saker der det foreligger et interessefellesskap mellom aksjonær og det mottakende selskap. Særlig de saker hvor aksjonæren har kontroll i begge selskaper. Utbyttebeskatning kan i slike tilfeller være praktisk.

3.2.1 LB-2010-161871 (Knoop)

I LB-2010-161871 (Knoop) var blant annet spørsmålet om fire transaksjoner skulle anses som vederlagsfrie overføringer fra selskap til aksjonær etter sktl. § 10-11. Saken gjaldt uttak i form av kontrakt om bruk av løpende dataprogram, uttak av kontrakt på leilighet, uttak av et pengebøyle og uttak av fordring. Lagmannsretten måtte vurdere hva som var det reelle innholdet i transaksjonene og om uttakene representerte skattepliktig utbytte for aksjonær.

Lagmannsretten kom til at aksjonærbegrepet i sktl. § 10-11 kunne tolkes utvidende med grunnlag i faktumavklaring og interesselære. Det medførte at uttakene måtte anses som skattepliktig utbytte for aksjonæren. Det var særlig uttak av kontrakt om bruk av løpende dataprogram og uttak av fordring hvor grunnlagene var sentrale. For fordringen innebar det at

utdeling fra selskapet til det andre selskapet måtte tilordnes aksjonær fordi utdelingen var gjort i aksjonærens interesse. For uttak av kontrakt om bruk av løpende dataprogram, la lagmannsretten vekt på at aksjonæren ikke kunne flytte verdier mellom selskaper, selv om han var eneaksjonær. Selskapet hadde ingen interesse i å overføre rettigheten og transaksjonen innebar at selskapet ga ifra seg sin eneste inntektskilde. Aksjonæren måtte ta konsekvensen av at kontrakten var plassert i et aksjeselskap og kontrakten kunne ikke flyttes mellom selskaper uten at aksjonæren risikerte skattemessige konsekvenser.⁵¹ For fordringens vedkommende kunne lagmannsretten vanskelig se at selskapet skulle ha noen egeninteresse ut ifra sitt formål og virksomhet i å låne ut penger for å delfinansiere et kjøp av et kjøpesenter i Riga. Overføringen ble derfor ansett å være i aksjonærens interesse.⁵² For uttak av kontrakt på leilighet og uttak av pengebeløp ble utdeling ansett å ha skjedd til aksjonær begrunnet i en faktumavklaring.

Avgjørelsen kan tas til inntekt for at vilkåret «til aksjonær» kan tolkes utvidende til å omfatte utdelinger fra et selskap til et annet når aksjonæren har kontroll i begge selskaper, utdelingen har skjedd i aksjonærens interesse, og selskapet ut ifra sitt formål og virksomhet ikke har noen egeninteresse i overføringen. Situasjonen blir da at aksjonærer ikke kan flytte verdier mellom selskaper uten at det får skattemessige konsekvenser for aksjonæren.

Samtidig er det grunn til å stille seg noe kritisk til avgjørelsen. Lagmannsretten redegjør i liten grad for rettskildebildet knyttet i sktl. § 10-11 andre ledd og grunnlaget for at denne kan tolkes utvidende basert på partenes prosedyrer og hvordan dette vurderes. En vurdering av gjeldende rett gjøres heller ikke. Videre er det vanskelig å få tak på når lagmannsretten foretar faktumavklaring og når det foreligger en interessevurdering. Dette gir inntrykk av at vurderingene glir noe over i hverandre. Det er derfor grunn til å presisere hva som ligger i faktumavklaring.

Faktumavklaring innebærer å tilordne utbyttet etter «hva som anses som reelt hendelsesforløp».⁵³ Det dreier seg om å klarlegge om det har skjedd en utdeling mellom de aktuelle selskapene, eller om aksjonæren reelt sett har tatt verdier ut av et selskap og deretter skutt disse verdiene inn i det andre selskapet. Problemstillingen blir med andre ord hvorvidt det har skjedd en utdeling til aksjonær eller en utdeling til et annet selskap. Hvis retten kommer til at utdelingen har skjedd til aksjonær, kan aksjonæren skattlegges etter sktl. § 10-11 andre ledd

⁵¹ LB-2010-161871, side 14

⁵² LB-2010-161871, side 18

⁵³ Stoveland et al., *Skatteloven med kommentarer*, kap. 10 pkt. 3.5.6.

uten å vurdere subjektiv identifikasjon. Ved faktumavklaring er det altså ikke relevant med en eventuell utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær» hvor problemstillingen er om en utdeling som klart har skjedd til andre, likevel skal anse så ha skjedd til aksjonær fordi aksjonæren nyter godt av utdelingen. Faktumavklaring kan altså ikke være grunnlag for en utvidende tolkning av aksjonærvilkåret, den fastslår det reelle hendelsesforløpet.

Interessevurderingene som er gjort av lagmannsretten bærer preg av å være momenter i vurderingen og styrker argumentet om at utdelingene var gjort til aksjonær og ikke selskapet. Slik argumentene fremkommer, kan de ikke anvendes som eget grunnlag for utvidende tolkning av vilkåret til aksjonær.

Fordi det i saken kommer frem at aksjonærens interesse og ikke selskapets var styrende for disposisjonen, kunne en alternativ tilnæringsmåte vært å ta utgangspunkt i utdelingen innebærer en klar særfordel for aksjonær. Tar vi uttak av kontrakt om bruk av løpende dataprogram som eksempel, innbar uttaket at selskapet ga ifra seg sin eneste inntektskilde. Aksjonærens personlige interesse ble ansett å være styrende for utdelingen. Fordi aksjonæren også eide det mottakende selskap, er det nærliggende å anse utdelingen som en fordel for aksjonær, jf. uttalelsen:

Likevel må Knoop ta konsekvensen av at han har valgt å legge rettighetene til programmet inn i et aksjeselskap, som er et eget rettssubjekt atskilt fra ham selv, selv om han er eneaksjonær. Han kan ikke uten å risikere skattemessige konsekvenser flytte verdier mellom selskaper.⁵⁴

Det måtte også ha blitt vurdert om utdelingen utgjorde en klar særfordel for aksjonær på bekostning av selskapet. Det er nærliggende å tro at det ville ha blitt vurdert dithen fordi selskapet hadde gitt ifra seg sin eneste inntektskilde.

3.2.2 LB-2015-65775-2

I LB-2015-65775-2 kom lagmannsretten til at sktl. § 10-11 andre ledd ikke kunne tolkes utvidende ved overføring mellom to selskaper. Saken gjaldt gyldigheten av to vedtak fra skatteklagenemnda om salg av aksjer fra et selskap til et tilknyttet selskap. Det forelå to ulike aksjesalgavtaler der selskapet i sin selvangivelse oppgav den sist inngåtte avtalen med lavest salgsgevinst. Spørsmålet for lagmannsretten var om det var den første avtalen med det høyeste beløpet som gav korrekt uttrykk for det som var bindende avtalt. Dersom den første avtalen var å anse det som var bindende avtalt, måtte lagmannsretten videre vurdere om reduksjonen i

⁵⁴ LB-2010-161871, side 14

salgsvederlaget kunne utgjøre skattepliktig utbytte både etter sktl. § 10-11 andre ledd og etter regelen om ulovfestet gjennomskjæring.

Lagmannsretten kom til at den først inngåtte avtalen gav korrekt uttrykk for det som var bindende avtalt mellom partene, men at reduksjonen av salgsvederlaget ikke var å anse som en overføring som kunne skattlegges som utbytte. Vilkårene for å anvende regelen om ulovfestet gjennomskjæring var ikke til stede og utbyttebeskatning av aksjonæren kunne derfor ikke skje. Videre kom lagmannsretten til at utdelingen ikke kunne anses som utbytte for aksjonæren etter sktl. § 10-11 andre ledd med grunnlag i en faktumavklaring og interesselære. Faktumavklaringen tilsa at det ikke hadde skjedd en utdeling til aksjonær. Det ble også ansett tvilsomt om utbyttebeskatning kunne skje med grunnlag i interessebetraktninger:

Det er vanskelig å se at det er grunnlag for en forståelse av skatteloven § 10-11 som åpner for realitets- og interessebetraktninger utover det som allerede følger av faktumavklaring og ulovfestet gjennomskjæring. Selv om det er relevant ved begge de sistnevnte vurderingene å ta i betraktning hvilke interesser som gjør seg gjeldende ved en transaksjon, noe som fremgår av både rettspraksis og ulik juridisk teori, er det likevel noe annet å legge til grunn en ren interesseavveining. Om det er dette som er lagt til grunn til vedtaket, og anføres fra statens side, er noe uklart. Hvis det ut fra en avklaring av faktum ikke kan legges til grunn at det har skjedd en overføring fra selskapet til aksjonær, er det vanskelig å se at man ut fra rene interessebetraktninger kan beskatte en transaksjon mellom to selskaper som utbytte innenfor rammene av skatteloven § 10-11. I det minste er dette et tvilsomt spørsmål. Dette vil innebære at det åpnes for å utbyttebeskatte en transaksjon som ikke faller innenfor ordlyden i en bestemmelse som selv inneholder en identifikasjonsregel som utvider personkretsen. Selv om det ikke gjelder noe prinsipp om at tolkningstil skal løses i borgernes favør, er vi likevel innenfor et område der legalitetsprinsippet gjelder. Lovens ordlyd står da sentralt ved tolkningen. Det vises her til Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 47-49.⁵⁵

Lagmannsretten trakk ingen konklusjon om aksjonæren kunne utbytteskattlegges med grunnlag i en realitetsvurdering og interesselære fordi dette uansett ikke gav veiledning i den aktuelle saken. Avsnittet gir allikevel en indikasjon som tilsier at utdelinger som ikke er skjedd til aksjonær, tvilsomt kan skattlegges etter sktl. § 10-11 andre ledd med grunnlag i faktumavklaring og en interesselære.

Selv om faktum i denne saken skiller seg fra den ovennevnte Knoop-saken, illustrerer disse to sakene uenigheten om hvorvidt det foreligger grunnlag for en utvidende tolkning av sktl. § 10-11 andre ledd. Lagmannsretten vurderer det i denne saken slik at lovens ordlyd står sentralt ved

⁵⁵ LB-2015-65775-2 s. 24-25

tolkningen fordi legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område, jf. Grunnloven § 113.⁵⁶ Legalitetsprinsippet medfører imidlertid ikke et forbud mot utvidende tolkning. Høyesterett har ikke lagt til grunn et strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område. Som illustrasjon for Høyesteretts holdning til ordlyden, er utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen. Skattereglene er fragmentariske, slik at forarbeider, praksis, hensyn og andre kilder må tolkes før regelens innhold endelig kan fastslås.⁵⁷ Poenget er at så lenge den utvidende tolkningen ikke drar ordlyden for langt, så foreligger det intet forbud mot slik tolkning på skatterettens område.

Også her kunne et alternativt grunnlag ha vært å foreta en konkret vurdering av om aksjonær nyter godt av overføringen. På denne måten kunne reduksjonen i salgsvederlaget blitt ansett som en fordel. Også kravet om en klar særfordel⁵⁸ må i så fall gjelde her.

3.3 Utdeling til “godt formål”

Underrettspraksis har vært tilbakeholden med å skattlegge utdelinger mellom selskaper der aksjonæren har kontroll i begge selskaper. Dette kan illustreres med en gjennomgang av saker knyttet til utdeling fra aksjeselskap til «gode formål» hvor aksjonæren har kontroll eller interesser i den mottagende organisasjon, selskap eller lignende. Problemstillingen er om utdeling fra selskap til et «godt formål» kan være utbytte for aksjonæren.

Gaver til gode formål må besluttes etter asl. § 8-6 om at et selskap kan beslutte gaveutdeling til allmennyttige eller liknende formål. Skatteloven regulerer ikke gaver fra aksjeselskap, noe som innebærer at hovedregelen i norsk rett er at gaver til allmennyttige eller gode formål er skattefrie. Unntaksvis kan gaven til frivillige organisasjoner være fradragsberettiget hvis de er godkjent av ligningsmyndighetene, jf. sktl. § 6-50.

Utgangspunktet er at en gave til gode formål ikke er å anse som en vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær eller noen som kan identifiseres med aksjonær etter sktl. § 10-11 andre ledd. Unntak kan tenkes dersom aksjonærene har personlige interesser i å beslutte gaveutdelingen.⁵⁹ Dersom aksjonæren tar ut midler av selskapet og gir dette videre til et godt formål, er det klart at dette er en verdioverføring fra selskap til aksjonær som skattlegges som utbytte. Spørsmålet om utbyttebeskatning blir satt på spissen i de situasjoner der et selskap med

⁵⁶ Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven – Grl)

⁵⁷ Zimmer og BAHN, *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, s. 47-48.

⁵⁸ HR-2018-570-A jf. Rt. 2000 s. 2033, se punkt 3.1.3 og 3.1.4

⁵⁹ Skattedirektoratet, "Skatte-ABC 2019/20," Aksjer - utbytte 8, pkt. 6.3.4.

få aksjonærer velger å gi en gave direkte fra selskapet til et godt formål som aksjonærene har interesser i.

3.3.1 UFIN-2008-636: Gave fra selskap og utbytte for aksjonær

I 2008⁶⁰ avga Finansministeren en uttalelse i forbindelse med en sak hvor det ble gitt en gave fra et aksjeselskap til en lokal svømmehall på 1,5 millioner kroner. Gaven ble ansett å være gitt fra aksjonærene personlig, og ikke fra selskapet. Aksjonærene ble derfor utbyttebeskattet. Finansministeren uttalte blant annet følgende:

Generelt vil jeg bemerke at etter skatteloven § 10-11 annet ledd regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller dennes nærstående som utbytte. Definisjonen omfatter først og fremst utdelinger fra selskap direkte til aksjonær eller dennes nærstående. Utdelinger som ikke direkte tilflyter aksjonæren, men som aksjonæren eller dennes nærstående likevel har direkte fordeler av, kan også bli ansett som utbytte. Det avgjørende her vil være om utdelingen hovedsakelig fremstår som en overføring av verdier til aksjonæren eller dennes nærmeste.

Uttalelsen kan tas til inntekt for at utbyttebeskatning kan skje i de tilfeller der utdelingen medfører en fordel for aksjonær eller dennes nærstående, selv om utdelingen er foretatt til andre.

Videre uttalte Finansministeren følgende:

I prinsippet er det altså mulig å se for seg utbyttebeskatning ved gjennomskjæring når større gaver til allmennyttige formål kan antas å bero mer på aksjonærenes 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 allmennyttige 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.⁶¹

Uttalelsen legger føringer for at utdelinger som er gjort i aksjonærens interesse eller i realiteten er en disposisjon gjort av aksjonæren selv kan medføre utbyttebeskatning. Dog ser det ut til å være et vilkår for gjennomskjæring. Videre understrekes det at utbyttebeskatning bør

⁶⁰ Inntatt i UFIN-2008-636

⁶¹ UFIN-2008-636

forbeholdes de situasjoner hvor aksjonæren bruker sin kontroll i selskapet til å foreta utdelinger til gode formål som aksjonæren har interesser i og som ikke er begrunnet i selskapsinteressen.

I etterkant av denne uttalelsen har Skattedirektoratet avgitt flere bindende forhåndsuttalelser som gjaldt utbyttebeskatning av aksjonær ved utdeling til gode formål. Dette er av interesse fordi saken illustrerer hvor mye kontroll og interesser det tillates at aksjonær kan ha i begge selskaper. Skattedirektoratet vurderte to grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær: Direkte beskatning under sktl. § 10-11 andre ledd og ulovfestet gjennomskjæring. Det er allikevel de vurderinger som blir gjort som er av interesse. Uttalelsene blir gjennomgått i det følgende.

3.3.2 BFU-2008-23: Gave til veldedig organisasjon

En aksjonær eide 100 % av et aksjeselskap som skulle gi en gave på kr. 50 000 til en veldedig organisasjon. Spørsmålet var om aksjonæren kunne utbyttebeskattes for utdelingen. Skattedirektoratet kom til at verken sktl. § 10-11 andre ledd eller gjennomskjæring dannet grunnlag for utbyttebeskatning. For sktl. § 10-11 andre ledds vedkommende kom Skattedirektoratet til at bestemmelsen måtte anses uttømmende og derfor ikke kunne hjemle beskatning. Aksjonæren hadde ikke fått tilført verdier til seg. Grunnen var at disposisjonen ikke var å anse som illojal på tross av at alternativet var å foreta en utbytteutdeling fra selskap til aksjonær som igjen kunne gi gaven videre til den veldedige organisasjonen. Formålet til selskapet var å foreta utdelinger til allmennyttige organisasjoner, aksjonæren hadde ingen innflytelse eller økonomiske interesser i organisasjonen, samt at gaven ikke kom til å gi aksjonæren fordel overfor organisasjonen. Det ble ikke vurdert om utbyttebeskatning kunne skje med grunnlag i en konkret vurdering av om aksjonær nyter godt av overføringen.

Avgjørelsen kan tas til inntekt for at eventuell utbyttebeskatning kan vurderes i lys av om aksjonæren nyter godt av overføringen og om utdelingen er gjort i aksjonærens interesse. I denne saken vurderte Skattedirektoratet at fordi aksjonæren ikke hadde noen tilknytning til den veldedige organisasjonen, så ville han ikke oppnå en økonomisk fordel ved utdelingen. Videre var formålet til selskapet å foreta utdelinger til allmennyttige organisasjoner. Utdelingen fremstår som en fornuftig gave til et allmennyttig formål, og i tråd med Finansministerens uttalelse⁶² ville det virket urimelig å skattlegge en slik utdeling.

⁶² Inntatt i UFIN-2008-636

3.3.3 BFU-2009-5: Gave fra aksjeselskap til stiftelse der aksjonæren satt i styret

Et aksjeselskap skulle gi en gave til en stiftelse hvor en av aksjonærene satt i styret. Spørsmålet var om aksjonærene kunne utbyttebeskattes for utdelingen. Det som skiller denne saken fra den forrige, er at aksjonærene i selskapet også hadde kontroll over stiftelsen som mottok gaven. I den forbindelse uttalte Skattedirektoratet at transaksjonen fikk «preg av at aksjonærene ‘flytter midlene fra en lomme til en annen’, og at det hele kunne styres av deres interesser og ønsker».⁶³ Deretter måtte det vurderes om dette innebar en fordel for aksjonærene. Resultatet ble at det ikke forelå grunnlag for utbyttebeskatning. Dette begrunnet i at det ikke forelå holdepunkter som skulle tilsi at den kontrollen som aksjonærene hadde over stiftelsens organer medført en fordel for aksjonærene personlig. Kontrollen over verdiene var begrenset til stiftelsens formål og beslutninger måtte foretas gjennom stiftelsens organer.

Vi ser altså at stiftelsens formål legger føringer for om utdelingen kan anses som en fordel for aksjonær. Hadde stiftelsen vært et aksjeselskap med formål om økonomisk vinning, ville kanskje situasjonen vært en annen.

Hva gjelder det rent økonomiske, er for aksjonærene ikke av betydning om de tar ut midler fra selskapet som skattlegges som utbytte eller om bruttobeløpet gis som gave direkte fra selskapet. Argumentet mot var at aksjonærene får bestemme hvordan skatteprosenten skal disponeres, og ikke staten. Motsetningsvis vil dette ikke være mulig for aksjonærer som gir en gave av beskattede midler. Forskjellen er da at stiftelsen mottar en mindre gave i form av nettobeløpet, noe som ikke er av betydning for aksjonærene fordi de uansett ikke sitter igjen med en verdi som kan disponeres fritt over.

Også denne avgjørelsen kan tas til inntekt for at aksjonærinteressen er et moment i vurderingen av om aksjonæren nyter godt av utdelingen og derfor kan skattlegges. Men, også her, vurderes det ikke om skattlegging kan skje med grunnlag i en konkret vurdering av om aksjonæren nyter godt av overføringen. Skattlegging kan ikke skje fordi den ikke fremstår som illojal som er et vilkår for gjennomskjæring. I en slik sak er det vanskelig å se at interesselæren alene kan fungere som et eget selvstendig rettsgrunnlag uten å i det hele tatt se på om andre momenter med disposisjonen. Ved å ta utgangspunkt i om aksjonær nyter godt av utdelingen og interessebetraktninger som en del av vurderinger, oppnås en mer konkret vurdering. Da vil man

⁶³ BFU-2009-5 s. 8

tydeligere skille mellom de tilfeller der en disposisjon som tilsynelatende er styrt av aksjonærens interesser – som ofte kan være tilfellet i små selskaper med få aksjonærer – men som ikke medfører en fordel for aksjonær.

I en tilnærmet sammenfallende sak kom Skattedirektoratet til samme resultat. I BFU 06/09⁶⁴ var aksjeselskapet eid av to aksjonærer. Aksjonærene etablerte en skattefri stiftelse som skulle tilgodese ideelle og kulturelle formål. Videre skulle aksjonærene ha to av tre styreposisjoner i stiftelsen. Dette innebar at selskapsaksjonærene i giverselskapet også hadde flertall for beslutninger til utdeling av stiftelsens midler innenfor stiftelsens formål. Spørsmålet for Skattedirektoratet var om en planlagt verdioverføringen på kr. 2,5 millioner kunne anses som utbytte for aksjonærene i selskapet. Skattedirektoratet konkluderte med at det ikke forelå grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonærene.

Disse BFU-ene gir en indikasjon på at det skal mye til for at en gaveoverføring fra aksjeselskap til stiftelse skal skattlegges som utbytte for aksjonærene, selv om aksjonærene har kontroll i både aksjeselskapet og stiftelsen. Skattedirektoratet ser ut til å legge vekt på at stiftelsens formål setter en skranke over aksjonærenes disposisjonsfrihet over midlene, slik av utdelingen ikke innebærer at aksjonæren oppnår noen fordel på tross av at disposisjonen bærer preg av å være gjort i aksjonærenes interesse.

3.3.4 BFU-2009-34: Gave fra AS til AS fritatt for beskatning etter sktl. § 2-32

En minoritetsaksjonær i et aksjeselskap A ønsket å opprette et annet aksjeselskap B som skulle ha et allmennyttig formål. Minoritetsaksjonæren skulle eie 100 % av aksjene i selskap B. Gavene fra selskap A skulle bidra til å realisere det ideelle formålet og selskap B skulle ikke ha til formål å skaffe aksjonæren økonomisk vinning. Spørsmålet for Skattedirektoratet var om gavene fra selskap A til selskap B medførte en fordel for aksjonæren. Det ble konkludert med at aksjonæren ikke oppnådde en fordel slik at transaksjonen ikke var i strid med utbyttereguleringene. Begrunnelsen var at det allmennyttige formålet i vedtektene til selskap B begrenset aksjonærens rådighet over midlene. Selskapet hadde ikke til formål å skaffe aksjonæren økonomisk vinning og gaveoverføringen ikke ville medføre at aksjonæren var noe nærmere å få en fordel til seg.

⁶⁴ BFU-2009-6

Det som skiller denne siste uttalelsen fra Skattedirektoratet fra de andre sakene tatt opp i det foregående, er at det dreier seg om gaveoverføring mellom to aksjeselskaper. Formålet som er fastsatt i vedtektene til selskap B begrenser aksjonærens mulighet til å rå over midlene. Fordi selskapet da ikke har til formål å oppnå økonomisk vinning for aksjonæren, blir resultatet det samme selv om selskapsformen er annerledes. Det sentrale vurderingsmomentet ser ut til å være om aksjonæren oppnår en fordel for seg selv ved den aktuelle overføringen og hvilken eventuell kontroll han oppnår over de mottatte midler. Så lenge aksjonæren ikke kommer nærmere midlene, så er transaksjonen ikke i strid med utbyttereglenes formål.

3.3.5 Hva ble vektlagt i vurderingen?

I uttalelsen fra Finansministeren sies det at utbyttebeskatning kan tenkes i de tilfeller der aksjonæren oppnådde en fordel ved utdelingen og om utdelingen hadde grunnlag i aksjonærenes mer personlige interesser. Utbyttebeskatning må forbeholdes de tilfeller der aksjonæren illojalt bruker sin vedtaksmyndighet i selskapet for å få gjennomført utdelingen.⁶⁵

For det første ble aksjonærinteressen vurdert. Aksjonærenes interesser i å berike de ovennevnte organisasjoner og selskaper, var til stede. Imidlertid ser ikke Skattedirektoratet ut til å vurdere inngående om det var aksjonærenes mer personlige interesser som lå til grunn for utdelingen og derav hva selskapsinteressen ga uttrykk for. Fordi et aksjeselskap ikke har egen vilje, vil gaveoverføringer til en viss grad være styrt av aksjonærenes personlige interesser. Samtidig bør det gå et skille dersom overføringen ligger langt fra selskapsinteressen og omdømmebygging for selskapet. Dersom en aksjonær i et selskap oppretter en annen stiftelse som han har innflytelse i, vil ikke dette utgjøre en konstruksjon som er laget for å omgå utbyttebeskatning? Ved å gjøre det på denne måten, kan en aksjonær organisere seg bort fra skattlegging da alternativet ville vært å ta ut verdiene som utbytte og deretter gitt disse videre til et godt formål.

Videre vurderte Skattedirektoratet inngående om aksjonæren oppnådde en fordel ved utdelingen. Det sentrale argumentet for at aksjonæren ikke oppnådde en fordel, var de begrensninger som følger av vedtektene eller lignende hos gavemottaker. Aksjonæren kom derfor ikke nærmere midlene personlig.

Dette viser at en alternativ tilnæringsmåte for Skattedirektoratet kunne ha vært å vurdere om utdeling som ikke har skjedd til aksjonær, allikevel kan utbyttebeskattes for aksjonæren nyter

⁶⁵ UFIN-2008-636

godt av utdelingen. Dette innebærer at skattlegging kan skje etter sktl. § 10-11 andre ledd og en utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær». Kravet om at det må foreligge en klar særfordel, jf. Tandberg⁶⁶, må gjelde her. Det betyr ikke nødvendigvis at utbyttebeskatning ville blitt resultatet. Som uttalelsene viser, begrenses aksjonærenes rådighet over midlene ved at formålet i vedtektene til det mottakende selskap fastslår hva gaven skal brukes til. På den måten oppnår ikke aksjonæren en fordel rent personlig. Det må i så fall vurderes om den skattebesparelsen aksjonæren oppnår ved å «hoppe over et ledd» kan anses som en skattepliktig fordel.

Skattedirektoratet er tilbakeholdent med å fastslå utbyttebeskatning av aksjonærer ved gaveoverføringer til gode formål selv om aksjonærenes mer personlige interesser ligger til grunn for utdelingen. Dette gjelder også i de tilfeller der aksjonæren har innflytelse i gavemottakers selskap. Skatterettslig sett blir da det mest gunstige for aksjonær, at gaven gis direkte fra selskapet. Problemet er da at dersom det i realiteten er aksjonærens gave, vil ikke denne bli skattlagt på lik linje med annen inntekt hos personer som gir gaver til gode formål rent personlig. Argumentet om at det da ikke er staten som bestemmer hvordan skattlagte midler skal fordeles, gjør seg gjeldende her.

På den annen side kan det virke urimelig å skattlegge fornuftige gaver til gode formål.⁶⁷ Jo flere begrensninger og jo vanskeligere utbyttereguleringene gjøres, vil påvirke skattyters atferd i en retning som kan medføre samfunnsøkonomisk tap. Nøytralitetshensynet taler for at skattereglene ikke skal påvirke skattyters atferd. Det kan også være vanskelig å oppnå en konsekvent praksis på området fordi nyansene i den enkelte sak kan utgjøre store forskjeller og det kan bli vanskelig å trekke en linje ved hvor grensen skal gå. Konsekvent praksis utgjør en best mulig ivaretagelse av forutberegneligheten for skattyter og må utgjøre et sterkt argument.

⁶⁶ HR-2018-570-A avsnitt 60

⁶⁷ UFIN-2008-636

4 Avsluttende refleksjoner

Oppgavens tema har vært om aksjonærvilkåret i sktl. § 10-11 andre ledd kan tolkes utvidende og om det er grunnlag for subjektiv identifikasjon på grunnlag av at aksjonæren nyter godt av utdelingen. I del to så jeg på utbyttebegrepet i andre ledd første punktum og den objektive identifikasjonsregelen i andre ledd fjerde punktum. Konklusjonen ble at andre ledd fjerde punktum må anses uttømmende hva gjelder de personer som objektivt kan identifiseres med aksjonær. I del tre så jeg på i hvilken grad vilkåret «til aksjonær» kan tolkes utvidende. Den sentrale underproblemstillingen var om andre ledd fjerde punktum uttømmende regulerer alle identifikasjonstilfeller – også identifikasjon basert på en konkret vurdering av om aksjonær nyter godt av overføring. Med grunnlag i praksis fra Høyesterett – da særlig *obiter dictum* avgitt i Tandberg – ble konklusjonen at andre ledd fjerde punktum ikke uttømmende regulerer identifikasjon basert på en konkret subjektiv vurdering av om aksjonær nyter godt av utdelingen. I del 3.2 og 3.3 så vi hvordan rettsanvendere tidligere har vurdert en utvidende tolkning av vilkåret til aksjonær. En utvidende tolkning står som regel som ett av to grunnlag, med gjennomskjæring som det andre, for utbyttebeskatning. På grunn av en uklar rettstilstand omkring muligheten for en utvidende tolkning av aksjonærvilkåret og vanskeligheter med å påvise et illojalt skatteformål etter gjennomskjæringsregelen, er underrettspraksis tilbakeholden med å fastslå utbyttebeskatning selv om det kan påvises at aksjonæren har nytt godt av overføringen. Selv om avgjørelsene er avsagt før avgitte *obiter dictum* i Tandberg, hadde en alternativ tilnæringsmåte vært å legge vekt på om aksjonæren nøyte godt av utdelingen. Faktumavklaring og en ren interesseavveining, ligger på siden av hva en utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær» innebærer. I *obiter dictum* i Tandberg antas at utdelinger til andre enn aksjonær kan skattlegges som utbytte der utdelingen innebærer en «klar særfordel» for aksjonær. Det kan argumenteres for at konklusjonen er at det finnes rom for en utvidende tolkning av vilkåret «til aksjonær» i sktl. § 10-11 andre ledd første punktum.

Oppgaven viser at vilkåret «til aksjonær» er et fleksibelt vilkår som gir rom for konkrete vurderinger av hvorvidt aksjonær har nytt godt av overføringen. Vilket er ikke etablert for å motvirke tilpasning, i motsetning til den objektive identifikasjonsregelen i andre ledd fjerde punktum. Gjennomgangen viser at rettstilstanden de siste årene har beveget seg i en retning der vilkåret kan tolkes utvidende i de tilfeller der utdelingen innebærer «en klar særfordel» for aksjonær.⁶⁸ Dette synes praktisk også med grunnlag i skatterettslige hensyn som omhandler

⁶⁸ HR-2018-570-A avsnitt 60

tilpasning, omgåelse, skatteevneprinsippet og nøytralitetsprinsippet. Samtidig må det understrekes at rettstilstanden ikke ser ut til å være fullt ut avklart.

Gjennomgangen viser også at interesselæren vanskelig kan stå på egne ben, men at den imidlertid kan fungere godt i vurderingen av andre grunnlag. Interessebetraktninger ser ut til å vektlegges i stor grad ved avgjørelsen av om en disposisjon innebærer en klar særfordel for aksjonær. Interessebetraktninger vil også her trekke en grense mot utilsiktede fordeler for aksjonær som ikke er i hans eller hennes interesse.

Skatteloven § 10-11 andre ledd har overlevd flere revideringer av skatteloven. At å skattlegge overføringer til aksjonærens samboer skal være mer komplisert en skattlegging av verdioverføring til aksjonærens ektefelle, er ikke i tråd de med samlivsformer som eksisterer i dagens samfunn. Det samme kan sies om de personer som er fjernere i slekt objektivt skal identifiseres med aksjonær, men ikke hans samboer. I stedet for å da gå hele veien om gjennomskjæring, synes kravet om «en klar særfordel» å være en mer praktisk vei å gå. Også dagens kompliserte selskapsstrukturer og transaksjonsmønstre taler for et mer fleksibelt aksjonærvilkår. I lys av samfunnsutviklingen er det behov for en lovendring – eller i det minste en vurdering av hvordan bestemmelsen faktisk står seg. Det er ikke et mål i seg selv at utdelinger skal skattlegges som utbytte, men eksemplene som er nevnt over viser at utviklingen mot mer kompliserte selskapsstrukturer og transaksjonsmønstre, samt utviklingen i samfunnet viser at en ren sjablongmessig regel blir vanskelig å bruke.

Om det ikke foretas en lovendring, kunne det vært ønskelig at Høyesterett tok stilling til *obiter dictum* i HR-2018-570-A om at resultatet i Santech også gjelder skatterettslig.

Forkortelser

AS Aksjeselskap

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

BFU Bindende forhåndsuttalelse

El Lov om ekteskap (ekteskapsloven) 4. april 1991 nr. 47

Rt Norsk Rettstidende

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

UFIN Uttalelse fra Finansministeren

Utv Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål

Litteraturliste

Lover

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

Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)

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

Lov 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Lov 19. Juni 1969 nr. 71 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer (aksjeskatteloven)

Lov 13. juli 1921 om beskatning til staten av aksjeselskaper og aksjonærer (gamle aksjeskattelov)

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer

Ot.prp. nr. 54 (1975-1976) Om endringer i lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 m.fl.

Rettsavgjørelser

Høyesterett

HR-2018-570-A (Tandberg)

Rt. 2000 s. 2033 A (Santech)

Rt. 1937 s. 59 (Hallén)

Lagmannsrett

LB-2015-65775-2*

LB-2010-161871 (Knoop)*

Utv. 1958 s. 549 LRD

Forvaltningsuttalelser

Bindende forhåndsuttalelser

BFU-2009-34*

BFU-2009-6*

BFU-2009-5*

BFU-2008-23*

UFIN-2008-636 – UTV-2009-728*

* Avgjørelsen har ingen merking av avsnitt eller sidetall på Lovdata. Sidetall er derfor hentet fra utskrift lastet ned i PDF fra Lovdata der det er haket av for følgende struktur:

- Med sammendrag/hovedopplysninger
- Med dokument-tekst
- Med fotnoter
- Med innholdsfortegnelse

Litteraturliste

- Eckhoff, Torstein, og Jan E. Helgesen. *Rettskildelære*. 5. utg. [redigert av] Jan E. Helgesen. Oslo: Universitetsforl., 2001.
- Folkvord, Benn. *Utbytte: Lovlige Og Ulovlige Tilpasninger Til Skattereglene*. Oslo: Gyldendal akademisk, 2013.
- Hilde, Widerberg. "Nærstående Etter Skattelovgivningen." *Skatterett* 27, no. 4 (2008): 369-78.
- Nygaard, Nils. *Rettsgrunnlag Og Standpunkt*. 2. utg. Bergen ; Oslo: Universitetsforl., 2004.
- Skattedirektoratet. "*Skatte-Abc 2019/20*." (2020). <https://lovdata.no/pro/ABC/abc-201920>.
- Stoveland, Per Helge, Hugo P. Matre, Elin Sund, and Svein T. Sønning. *Skatteloven Med Kommentarer*. Gyldendals Juridiske Kommentarserie. 1. utgave. Oslo: Gyldendal, 2020.
- Zimmer, Frederik og BAHN. *Bedrift, Selskap Og Skatt: Skattlegging Av Næringsdrivende, Selskaper Og Eiere*. 7. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2019.