

# Gaver til allmen-nyttige formål

**Artikkelen tar for seg Skattedirektoratets praksis vedrørende problemstillingene som oppstår ved gaver fra aksjeselskaper. I tillegg nevnes rettstilstanden for gaver fra privatpersoner og personlig næringsdrivende.**

Artikkelen er forfattet av:



Senior skattejurist  
Eili Teigen

Rettsavdelingen i Skattedirektoratet



Senior skattejurist  
Inger Johanne Finstad

Rettsavdelingen i Skattedirektoratet  
Begge jobber i gruppen for  
bindende forhåndsuttalelser.

Skattedirektoratet har de siste to årene behandlet flere saker med parallelle problemstillinger utløst av ønsket om å gi gaver fra et aksjeselskap til veldedige formål. Herunder har direktoratet avgitt fire bindende forhåndsuttalelser som er anonymisert og publisert. Dette er BFU 23/08, 5/09, 6/09 og 34/09.

## Generelt om skattereglene vedrørende gaver

Hva som regnes som gave, er nærmere beskrevet i Lignings-ABC 2009/10 s. 577:

«En gave er en frivillig overdragelse uten motytelse. En frivillig ytelse behandles ikke etter reglene om gave dersom ytelsen kan ses i sammenheng med en motytelse fra «gavemottager» til «giver», f.eks. byttearbeid. Som gave regnes også arveforskudd samt overdragelser der vederlaget bare er symbolsk og lavere enn inngangsverdien.»

Å gi en gave anses ikke som realisasjon<sup>1</sup>, men i en uttalelse fra Finansdepartementet<sup>2</sup> slo departementet likevel fast at FIFU-prinsippet, om hvilke aksjer som må anses «realisert» først, også omfatter gaver. I dom av 29. oktober 2010 konkluderte imidlertid Stavanger Tingrett med det motsatte, at FIFU-prinsippet ikke kommer til anvendelse i gavesituasjoner. Dommen er ikke anket, slik at dette nå er gjeldende rett.

Uttaksbeskatning etter skatteloven § 5–2 kan likevel bli aktuelt for den som yter en gave, dersom gavens verdi er høyere enn gavens inngangsverdi. For enkeltpersonforetak og sameie er det et vilkår for skatteplikt at kostprisen har kommet helt eller delvis til fradrag. Det samme er i praksis lagt til grunn for gaver til privatpersoner, som driver økonomisk aktivitet som ikke er virksomhet.<sup>3</sup>

Kostnader til gaver er som hovedregel ikke fradragsberettiget for giveren fordi kostnadene ikke er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».<sup>4</sup>

Det foreligger imidlertid noen lovbestemte unntak fra dette. I skatteloven § 6–50 er det åpnet for skattefradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner og Den norske kirke. Fradrag gis etter denne bestemmelsen dersom gaven minimum utgjør kr 500, og maksimalt fradrag er kr 12 000 årlig.

Fradragsretten etter skatteloven § 6–50 er begrenset til gaver som gis til organisasjoner hjemmehørende i Norge. Donasjoner til lignende organisasjoner hjemmehørende i andre EU-land vil ikke gi skattyter fradragsrett. Det har resultert i en uttalelse fra EFTAs overvåkingsorgan, ESA, datert 16. desember 2009, om at den norske ordningen er i strid med EØS-avtalens artikkel 40, fri flyt av kapital. Som en konsekvens av dette foreslår Finansdepartementet<sup>5</sup> at ordningen utvides til å omfatte gaver til tilsvarende frivillige organisasjoner med sete i EØS-området.

I tillegg gis det fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring på visse betingelser.<sup>6</sup>

Mottakeren av gaven får en ny inngangsverdi på formuesgjenstanden i overens-

stemmelse med skatteloven § 9–7. Når det gjelder aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper som gis bort til privatpersoner, gjelder derimot kontinuitetsregelen i skatteloven § 10–33.

## Gaver fra personlig næringsdrivende

Gaver fra personlige næringsdrivende er ikke berørt i direktoratets bindende forhåndsuttalelser, men tas med her for å gi et mer helhetlig bilde av rettstilstanden.

Også når personlige næringsdrivende gir gaver, er det vanligvis av beskattede midler. Personlige næringsdrivende beskattes etter foretaksmodellen med maksimalt 51 %.

Gis det bort eiendeler fra virksomheten, kan også uttaksbestemmelsene i skatteloven § 5–2 komme til anvendelse, dersom kostprisen helt eller delvis har kommet til fradrag ved ligningen.

I pressen ble det i 2008 fokusert på gaver fra personlige næringsdrivende, der gaven ytes på en slik måte at giveren slipper å betale skatt og gir bort bruttobeløpet. Et eksempel på dette var Nesbø-saken. Forfatteren Jo Nesbø har, ifølge pressen, gitt fra seg alle inntektene fra sin bok *Hodejegerne* til kampen mot analfabetisme blant barn. Han har overført alle sine rettigheter til denne boka til den veldedige stiftelsen «Harry Hole», der formålet er å drive skrive- og leseopplæring verden over. Men når Nesbø gir bort rettighetene sine, slipper han, ifølge pressen, å betale skatt.

Professor Ole Gjems-Onstad uttaler seg om slike gaver generelt i Finansavisen 19. august 2008. Her sier han blant annet:

«Generelt er det adgang til å overføre rettighetene fra bokutgivelser til andre... Men da må det gjøres før utgivelsen, og det blir stiftelsen som inngår kontrakt med forlaget.»

1 Jf. skatteloven § 9–2 tredje ledd bokstav a.

2 Uttalelse av 9. mars 2006, inntratt i Utv. 2006 s. 747.

3 Jf. Lignings-ABC 2009/10 s. 1318–1319.

4 Jf. skatteloven § 6–1 første ledd.

5 1 Prop. 1 LS (2010–2011) s. 153 flg.

6 Jf. skatteloven § 6–42.

Professor Fredrik Zimmer omtaler problemstillingen i Lærebok i skatterett.<sup>7</sup> Zimmer påpeker at skattyter med virkning for den skattemessige tilordning ikke kan gi bort avkastningen av en gjenstand til et annet subjekt (med unntak for bruksrett). For å oppnå å endre tilordningen må selve inntektskilden overføres.

Hadde derimot forfatteren beholdt rettigheten, og gitt bort inntektene fra boksaget etter hvert som de var innvunnet (og periodisert), måtte forfatteren betalt skatt av inntekten før denne ble gitt bort. Da ville skatten blitt innbetalt til det offentlige, mens «den gode sak» hadde mottatt tilsvarende lavere beløp. Presseomtalen har på denne bakgrunn til dels vært vinklet mot at øvrige skattebetalere betaler deler av den gaven som ytes.

### Gaver fra privatpersoner

I de bindende forhåndsuttalelsene omhandles spørsmålet om gaven skal anses ytet fra privatpersonen eller aksjeselskapet. Vi skal først se nærmere på hvordan gaver fra disse behandles skatterettslig.

Store gaver ytes hvert år av privatpersoner i Norge til forskning og andre allmenntilrette formål. Når privatpersoner gir gaver til allmenntilrette formål, gir man normalt av beskattede midler, enten man gir bort penger eller naturalia. Normalt vil midlene være beskattet som kapitalinntekter eller lønnsinntekter. Kapitalinntekter beskattes med 28 % og marginalsakten på arbeidsinntekt er 47,8 %.

For privatpersoner oppstår det, som hovedregel, ingen skatteplikt i kraft av at de gir bort eiendeler fordi dette som nevnt ikke er å anse som en realisasjon.<sup>8</sup>

Dette gjelder i utgangspunktet også når vedkommende gir bort aksjer, men domstolene har behandlet to saker der gave til samboer, bestående av aksjer, har blitt realisert av gavemottaker kort tid etter.<sup>9</sup> Ulovfestet gjenomskjæring kom til anvendelse, og giveren ble i begge saker ansett som selger av aksjene.

Reglene om uttaksbeskatning i skatteloven § 5–2 kan, som nevnt, også gjelde privatperson som driver økonomisk aktivitet, som ikke er virksomhet. Det må i tilfelle dreie seg om et formuesobjekt og/eller tjenester der inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten har kommet til fradrag helt eller delvis ved ligningen.<sup>10</sup>

Mottatt utbytte er skattepliktig hos aksjonærene med hjemmel i skatteloven § 10–11 (2).

Før siste skattereform var utbytte fra aksjeselskaper i realiteten skattefritt hos personlige aksjonærer pga. reglene om godtgjørelse i skatteloven § 10–12. Det var således skatterettslig sett av mindre betydning for den personlige aksjonær om han ytet gaven fra selskapet sitt, eller personlig etter å ha mottatt utbytte. Utbytte påvirket imidlertid inngangsverdien på aksjene.

Reglene om utbyttebeskatning for personlige aksjonærer ble endret med virkning f.o.m. inntektsåret 2006 da aksjonærmodellen ble innført. Etter dette tidspunkt er aksjeutbytte skattepliktig hos personlige aksjonærer og inngår i alminnelig inntekt. Skattepliktens omfang begrenses av reglene om skjerming i skatteloven § 10–12.

For privatpersoner som eier et aksjeselskap, kan det derfor være ønskelig å gi gaven fra aksjeselskapet, i stedet for å ta ut utbytte fra aksjeselskapet og så gi bort dette utbyttet som gave. Dette har selvfølgelig sammenheng med at man da kan gi bort bruttobeløpet før det påløper utbytteskatt, og således gi bort et større beløp.

### Gaver fra aksjeselskap

I det følgende omhandles først reglene for gaver fra aksjeselskap og deretter om slike gaver skal anses gitt fra aksjonæren eller hans aksjeselskap.

#### Aksjeloven og skattelovens relevante regler

Aksjeloven/allmennaksjeloven § 8–6 har følgende ordlyd:

- (1) Generalforsamlingen kan beslutte å gi leilighetsgaver, og dessuten gaver til allmenntilrette eller lignende formål som må anses rimelige ut fra gavens formål, selskapets stilling og omstendighetene for øvrig.
- (2) Styret kan til samme formål gi gaver som i forhold til selskapets stilling er av liten betydning.
- (3) Andre gaver kan bare gis med tilslutning fra samtlige aksjeeiere og bare dersom gaven ligger innenfor rammen av de midler som kan benyttes til utdeling av utbytte.

I sakene som er forelagt Skattedirektoratet er det forutsatt at de selskapsrettslige regler er oppfylt uten å prøve dette nærmere.

Skatteloven har ikke egne regler om gaver fra aksjeselskap til selvstendige ideelle stiftelser. I utgangspunktet er det de generelle bestemmelser om gaver som gjelder, jf. fremstillingen foran.

Inntekt i aksjeselskap beskattes i utgangspunktet med 28 %. For inntekt som faller inn under fritaksmetoden i skatteloven § 2–38, skal bare 3 % medtas som skattepliktig inntekt.<sup>11</sup>

Eiendeler som gis bort, kan gi grunnlag for uttaksbeskatning med 28 % i selskapet (sktl. § 5–2), men ved uttak av aksjer skal som nevnt bare 3 % av latent gevinst medtas som inntekt.<sup>12</sup>

Når inntekten (minus eventuelt skjermingsgrunnlag) deles ut til personlig aksjonær, beskattes dette som utbytte med ytterligere 28 % på aksjonærens hånd. En aksjonær som ønsker å yte gaver personlig, må derfor først betale skatt av utbyttet hun mottar før utbyttet kan gis bort. Dersom aksjeselskapet i stedet yter gaven, vil gaven være større, dvs. hele utbytteløpet kan gis bort brutto. Det antas at dette er bakgrunnen for den økende interessen for å gi pengegaver fra aksjeselskap.

#### Egentlig gave fra aksjonær

I alle saker som har vært forelagt direktoratet med anmodning om bindende forhåndsuttalelse, er det en personlig aksjonær (som eier 100 % alene eller sammen med sin familie) som spør om «hans aksjeselskap» kan gi gaver til gode formål med virkning for beskatningen. Ofte ivaretas de gode formålene av en stiftelse eller lignende juridisk person. Aksjonæren har ofte vesentlig innflytelse både over giveren og over mottakeren av gaven.

Spørsmålet er da om gaven fra selskapet til en juridisk person med allmenntilrette formål, skal behandles som en gave fra aksjonæren, dvs. som om aksjonæren hadde mottatt et utbytte og deretter gitt det i gave til stiftelsen.

#### Skatteloven § 10–11

Hva som regnes som utbytte, er regulert i skatteloven § 10–11 (2) som lyder:

- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller utbetaling

<sup>11</sup> Jf. skatteloven § 2–38 sjette ledd.

<sup>12</sup> Sktl. § 2–38 sjette ledd.

<sup>7</sup> Sjette utgave, s. 163 punkt 6.4.6 Tilordningsspørsmål.

<sup>8</sup> Jf. skatteloven § 9–2 (3) a.

<sup>9</sup> Jf. Utv. 2006 s. 615 og Utv. 2010 s. 955.

<sup>10</sup> Jf. Lignings-ABC 2009/10 s. 1318–1319.

ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. § 10–37. Det gjelder heller ikke for utbetalt refusjon etter § 16–50. Avkastning på fondsobligasjoner nevnt i § 6–40 tredje ledd anses ikke som utbytte. Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante.

Bestemmelsen omhandler utdeling av utbytte fra selskap til aksjonær eller aksjonærens nærstående. Den angir hvem som skal anses som nærstående. Utdeling fra aksjonærens aksjeselskap til en skattefri juridisk person, som aksjonæren gjennom generalforsamlingen i selskapet «velger ut», er ikke omfattet av bestemmelsens ordlyd. Bestemmelsen sier heller ikke noe om gaver til juridiske personer som aksjonæren i større eller mindre grad «kontrollerer» gjennom utvelgelse av/deltakelse i styret.

Bestemmelsen forstås i juridisk litteratur antitetisk.<sup>13</sup>

Skattedirektoratet har på grunnlag av lovens ordlyd og juridisk litteratur lagt til grunn at skatteloven § 10–11 annet ledd må tolkes antitetisk. Bestemmelsen har derfor ikke kommet direkte til anvendelse i direktoratets bindende forhåndsuttalelser.

### *Ulovfestet gjennomskjæring*

Neste spørsmål har vært om det er grunnlag for utbyttebeskatning med hjemmel i ulovfestet rett. Flere rettskilder åpner for det.

I skattelovkommentaren 2003/04 side 715 antas det at utdelinger til andre enn de som er nevnt i § 10–11 (2) kan utbyttebeskattes ut fra omgåelsesbetraktninger. Det sies bl.a.:

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

Tilsvarende antas det i Zimmer/BAHR<sup>14</sup> at man i omgåelsestilfellene kan utbytte-

beskatte. Det vises til Utv. 1976 s. 195 Astrup/Ragelas.

Juridisk litteratur synes således å bygge gjennomskjæring på en forutsetning om at overføring av en gave direkte fra et selskap til en stiftelse, og ikke via aksjonæren, innebærer en fordel for aksjonæren, dvs. at han mottar verdier.

Gjems-Onstad uttaler i Norsk Bedriftsskatterett<sup>15</sup>:

«... Ved utbetaling til et annet selskap som kontrolleres av aksjonæren i det utdelende selskap, kan tilordning også i mer spesielle tilfelle endres på subjektivt grunnlag.» Rt. 1978 s. 1184 (Utv. 1978 s. 492 Sømme) tilsier at man her vanskelig kan legge til grunn en streng vurdering. Samtidig medfører Rt. 1976 s. 302 (Utv. 1976 s. 195) og rettspraksis om gjennomskjæring ved utbytte at aksjonæren skal utbyttebeskattes hvis en fordel for aksjonæren er det reelle innhold i overføringen (se Rt. 1994 s. 912, Utv. 1994 s. 645, og – på den annen side – Rt. 1995 s. 638, Utv. 1996 s. 525).

*I Astrup/Ragelas-dommen, Utv. 1976 s. 195, var forholdene som følger:*

Aksjonærene i holdingselskapet A solgte i 1970 alle sine aksjer til aksjeselskapet B mot vederlag i fordringer på B. Like etter ble A likvidert og selskapsformuen overført til B. Aksjonærene, som i hovedsak var de samme i begge selskaper, mente at gevinsten ved aksjesalget var skattefri etter landsskatteloven § 43 annet ledd.<sup>16</sup> Ligningsnemnda skar imidlertid igjennom den formen som var valgt og etterlynet aksjonærene for likvidasjonsutbyttet. Høyesterett opprettholdt denne ligningen, antatt at det i skattemessig henseende reelt var aksjonærene som foretok likvidasjonen av A gjennom sitt eget selskap B. Utbyttet var derfor skattepliktig inntekt hos aksjonærene, jf. § 3 første ledd i lov av 19. juni 1969.

*I Sømmel/Grecon, Utv. 1978 s. 492, var følgende faktum:*

Bror og søster overtok ved farens død samtlige aksjer i et aksjeselskap A. De delte dette selskapet ved at visse kapitalaktiva ble overført til et nystiftet aksjeselskap B. Aksjene i sistnevnte selskap skulle overtas av søsteren som samtidig oppga sine aksjer i A. Ved ligningen ble søsteren utbyttebeskattet for differansen mellom de verdier som var overført til B og

den tegnede aksjekapitalen under henvisning til aksjonærbeskatningsloven § 3 annet ledd. Men Høyesterett antok at de overførte midlene ikke kunne skattlegges som utbytte, idet overføringen var skjedd til det nye selskapet og ikke til søsteren personlig. Etter § 3 annet ledd kunne det heller ikke legges vekt på at det i dette tilfellet bare ble overført kapitalmidler. Man fant ikke grunnlag for å anvende synspunktet om at det forelå en ren skattemessig disposisjon (arrangert deling) som ikke kunne være bindende for skattemyndighetene. En dommer dissenterte.

*I Hovda-dommen, Utv. 1994 s. 645, var forholdene som følger:*

Brødrene Paul og Gudvin Hovda eide halvparten hver av aksjene i SMV. SMV ble i 1983 fisjonert og en fast eiendom ble overført til det utfisjonerte selskapet SMI. Brødrene eide etter fisjonen 50 % hver av aksjene i begge selskaper. I 1986 ble eiendommen i SMI solgt til Stiftelsen NM for kr 950 000. Det ble samtidig besluttet at SMI skulle kjøpe aksjer i SMV for kr 800 000 av brødrene Hovda. For dette beløpet kjøpte SMI 126 aksjer. Ved ligningen ble brødrenes selvangivelser fraveket, og de ble begge gitt et tillegg for aksjeutbytte med kr 400 000.

Ligningsmyndighetene fikk medhold i at formålet hadde vært å tappe selskapet for verdier, og kunne gjennomføre utbyttebeskatning. Skattyteren hadde i realiteten samme styringsadgang i selskapet som før overdragelsen da de eide alle aksjene i begge selskapene. Det lå ikke noen praktisk realitet i overføringen. Overdragelsen måtte anses som proforma arrangement og som illojal i forhold til formålet med reglene om beskatning av aksjeutbytte.

I de ovenfor refererte dommene syntes det å gå et skille mellom situasjoner hvor aksjonæren får direkte tilgang til pengene, og tilfeller hvor han ikke gjør dette. Dvs. at man har lagt vesentlig vekt på om aksjonæren får en fordel direkte til seg personlig. Ingen av sakene omhandler imidlertid direkte problemstillingen hvor gave gis fra et aksjeselskap til et allmenntilgjengelig formål.

Den 28. mai 2008<sup>17</sup> avga Finansdepartementet en uttalelse i en konkret sak vedrørende en gave fra et aksjeselskap til en lokal svømmehall.

Gaven hadde en verdi av kr 1,5 millioner, og ble av likningskontoret ansett å være gitt av aksjonærene, og ikke fra selskapet.

13 Jf. Zimmer/BAHR, Bedrift, selskap og skatt, 5. utg. s. 284. Det vises til Aarbakke i TFR 1980 s. 207, Sømme-dommen (Utv. 1978 s. 492) og SKDs uttalelse inntatt i Utv. 1981 s. 391.

14 5. utg. s. 284.

15 7. utg. s. 497 under henvisning til rettspraksis.

16 Og etter lov av 13. juli 1921 § 7 ble aksjeselskapet B ikke å beskattes for likvidasjonsutbyttet, jf. ikrafttredelsesbestemmelsen i § 14 nr. 1 for den nye lov av 19. juni 1969 nr. 71.

17 Inntatt i Utv. 2009 s. 728.

Aksjonærene ble derfor utbyttebeskattet etter skatteloven § 10–11 (2). Finansdepartementet, ved statssekretær Geir Axelsen, uttaler bl.a.:

«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 aksjonærens personlige interesser enn på hensynet til selskapets omdømme mv. Slik beskatning vil imidlertid være krevende og vanskelig å håndheve, især hvis det legges opp til en streng og mest mulig konsekvent ligningspraksis. Det kan også fremstå som urimelig å bli beskattet for fornuftige gaver til 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. Denne vurderingen er det som nevnt ligningsmyndighetene som må foreta, og den kan eventuelt prøves for domstolene dersom man er uenig i foretatt gjennomskjæring.»

Finansdepartementet legger her til grunn at gjennomskjæring bare kommer til anvendelse helt unntaksvis dersom aksjonæren illojalt tilgodeser egne gaveformål.

På denne rettslige bakgrunn har Skattedirektoratet avgitt fire bindende forhåndsuttalelser om gaver fra aksjeselskap.

### Bindende forhåndsuttalelser

#### Gave til veldedig organisasjon – BFU 23/08

Skattyter eide 100 % av aksjene i et selskap og ønsket at selskapet skulle gi kr 50 000 i gave til den veldedige organisasjonen X. Skattyter hadde ingen tilknytning til organisasjonen. Spørsmålet var om han skulle utbyttebeskattes for donasjonen.

Som det fremgår av tidligere punkt «Skatteloven § 10–11», er Skattedirektoratet av den oppfatning at skatteloven § 10–11 (2) femte punktum må tolkes antitetisk når det gjelder hvilken personkrets som er omfattet av bestemmelsen. Gave fra skattyters aksjeselskap, til en veldedig organisasjon, er derfor ikke direkte omfattet av bestemmelsen.

Spørsmålet i saken ble derfor om det var grunnlag for å anvende ulovfestet gjennomskjæring.

Når det gjelder donasjoner som er omfattet av skatteloven § 6–50, er det uttalt i Lignings-ABC<sup>18</sup> at fradragsreglene også omfatter gaver som ytes av aksjeselskap. I forbindelse med innføringen av bestemmelsen, drøftet man ikke spørsmålet om eventuell utbyttebeskatning av aksjonæren.

I foreliggende sak var det i utgangspunktet en type gave som falt inn under skatteloven § 6–50, men donasjonen oversteg beløpsgrensene som er gitt i bestemmelsen.

Direktoratet tok utgangspunkt i rettspraksis, som er oppsummert av Høyesterett i Hex-dommen<sup>19</sup>, hvor retten sier følgende:

«(39) Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt-2006–1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis. ...

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

Temaet i gjennomskjæringsvurderingen er således todelt. Det består av et grunnvilkår og en totalvurdering, som begge må være oppfylt og som stikkordsmessig kan uttrykkes som et krav om skattemessig hovedmotiv/virkninger og illojal tilpasning.

Skattedirektoratet drøftet om gaven fra aksjeselskapet kunne anses som illojal mot skatteloven § 10–11 (2). Formålet bak reglene om utbyttebeskatning er å beskatte enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til den personlige aksjonær (og dennes nærstående), dvs. at alle verdier den personlige aksjonæren mottar skal beskattes. Formålet forutsetter således at aksjonæren får en fordel.

Som et utgangspunkt er man ikke forpliktet til å velge den fremgangsmåten som gir mest skatt. Det er således ikke i seg selv grunnlag for gjennomskjæring at aksjonæren velger å yte gaven fra aksjeselskapet og ikke fra seg personlig.

Gaven skulle gå til en veldedig organisasjon som var omfattet av skatteloven § 6–50 og hvor skattyter ikke hadde noen innflytelse. I dommer vedrørende gjennomskjæring, som er referert foran, synes retten som nevnt å ha konkludert med gjennomskjæring kun i tilfeller der aksjonæren har fått fordeler/verdier overført til seg personlig. Skattyter ville i denne saken ikke oppnå noen direkte økonomisk fordel ved donasjonen.

Skattedirektoratet konkluderte med at transaksjonen ikke var illojal, og derfor ga heller ikke ulovfestet gjennomskjæring grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonæren.

#### Gave fra aksjeselskap til stiftelse der aksjonærene satt i styret – BFU 5/09

Til forskjell fra BFU 23/08 var faktum i denne saken at aksjeselskapet skulle gi en gave til en allmennyttig stiftelse hvor aksjonærene satt i stiftelsens styre, og således fremdeles ville ha innflytelse over midlene.

Faktum var at ektefellene A og B eide aksjeselskapet X. Ektefellene sitter også i styret i Stiftelsen, opprettet for å yte bidrag til allmennyttig og humanitært arbeid. Det var planlagt å yte en gave på seks millioner fra aksjeselskapet X til Stiftelsen.

Skattedirektoratet konkluderte, som i foregående sak, først med at det ikke var hjemmel i skatteloven § 10–11 (2) for å utbyttebeskatte aksjonærene for en slik gave, og gikk deretter over til å vurdere om ulovfestet gjennomskjæring kom til anvendelse. Man gikk rett på vilkåret om transaksjonen var illojal mot utbyttereglene.

Teoretisk kan man i denne saken (og neste sak) se det slik at aksjonærene får en fordel ved at de slipper utbytteskatt, når gaven gis direkte til stiftelsen fra aksjeselskapet, samtidig som de via styret i stiftelsen bestemmer

<sup>18</sup> 2009/10 s. 579 pkt. 8.1.

<sup>19</sup> Avsagt 13. februar 2007 (Utv. 2007/512).

hvem som skal motta utdelinger fra stiftelsen. Rent økonomisk er det imidlertid uten betydning for aksjonærene om selskapet gir gaven, eller om aksjonærene tar midlene ut som utbytte, betaler skatt av det og gir bort nettobeløpet til stiftelsen. Dette medfører bare at stiftelsen får en mindre gave.

Aksjonærene ville ved gaven ikke komme nærmere pengene eller disponere fritt over dem. Før overføring bestemte aksjonærene over midlene i aksjeselskapet gjennom selskapets organer. I stiftelsen setter det allmennyttige formålet grensene for anvendelsen av stiftelsens midler. Stiftelsens formål vil være betydelig snevrere enn selskapets. Stiftelsen er selveiende og gaven er dermed gitt med endelig virkning.

Skattedirektoratet konkluderte med at aksjonærene ikke fikk en fordel ved transaksjonen og at den derfor ikke var i strid med utbytteregeles formål.

### **Gave til stiftelse opprettet av aksjonærene i givende aksjeselskap – BFU 6/09**

I BFU 6/09 skulle aksjonærene A og B etablere en skattefri stiftelse som skulle tilgodese ideelle og kulturelle formål. A og B eide alle aksjene i giverselskapet S AS. Selskapet ønsket å gi en gave på 2,5 millioner til stiftelsen. Til forskjell fra de to foregående sakene eide stiftelsen en verneverdig bygning som aksjonærene og deres familie hadde rett til å bruke ved helt spesielle anledninger.

Den verneverdige bygningen hadde tilhørt aksjonærenes familie, og familien hadde rett til å bruke bygningen til helt spesielle arrangementer. Slik bruk måtte godkjennes av styret og alle utgifter måtte dekkes av de familiemedlemmene som brukte stedet. I løpet av de siste 30 år hadde stedet blitt brukt tre ganger av familien. Denne bruken ble forutsatt ikke å innebære noen vederlagsfri fordel for aksjonærene eller familiene deres.

Som i foregående saker konkluderte direktoratet med at skatteloven § 10–11 (2) femte punktum måtte tolkes antitetisk og at stiftelsen ikke var omfattet av bestemmelsen. Deretter vurderte Skattedirektoratet om det forelå grunnlag for å benytte ulovfestet gjennomskjæring, ved at transaksjonen kunne anses illojal mot utbytteregeles. Det vises til det som er sagt under foregående sak.

Aksjonærene kommer ikke nærmere pengene ved donasjonen til stiftelsen. De kan heller ikke disponere over midlene til egen fordel, stiftelsens formål setter grenser for bruken av midlene.

Også her konkluderte Skattedirektoratet med at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring og utbyttebeskatning av aksjonærene.

### **Når mottagende selskap er et aksjeselskap eid av en aksjonær i givende selskap – BFU 34/09**

I motsetning til foregående saker var mottaker av gaven i denne saken et aksjeselskap heleid av aksjonæren som var minoritetsaksjonær i giverselskapet.

Skattedirektoratet tok i den saken også stilling til om det mottagende aksjeselskapet var å anse som en skattefri organisasjon etter skatteloven § 2–32. Det ble konkludert med at så var tilfellet.

Som i foregående saker, konkluderte Skattedirektoratet med at en gave fra aksjeselskapet G til det skattefrie aksjeselskapet M ikke kunne anses som utbytte til aksjonæren A direkte etter en fortolkning av skatteloven § 10–11 (2).

Skattedirektoratet gikk deretter over til å diskutere ulovfestet gjennomskjæring og om transaksjonen var i strid med utbytteregeles formål. I tråd med det som er sagt foran, forutsetter formålet med utbytteregeles at aksjonæren (eller hans nærstående) mottar en fordel. Som i foregående saker er det faktum at aksjonæren, etter at selskapet har overført midler til et nytt juridisk rettssubjekt, opprettholder kontrollen over det overtakende rettssubjektet, ikke tillagt avgjørende vekt til fordel for gjennomskjæring, jf. Sømme-dommen<sup>20</sup>.

I tilfeller hvor aksjonæren også har kontroll over aksjeselskapet som mottar gaven, kan transaksjonen få preg av at «midlene flyttes fra en lomme til en annen». Det er likevel usikkert om det innebærer noen fordel for aksjonæren, som reelt sett ikke kommer «nærmere pengene».

I saken ville ikke aksjonæren få tilgang til midlene, i den forstand at han kan disponere over dem til egen fordel. Det allmennyttige formålet, som aksjonæren har definert i utkast til vedtekter for M, setter grensene. Vedtektene inneholder bestemmelser om at M ikke har til formål å skaffe aksjonæren økonomisk vinning, herunder utbytte. Vedtektene inneholder også bestemmelser bl.a. om at samtlige midler skal tilfalle allmennyttige formål ved en oppløsning av M.

Skattedirektoratet konkluderte med at gavene fra selskapet G til selskapet M, ikke innebar en fordel for minoritetsaksjonæren. Dersom aksjonæren ikke får en fordel, er heller ikke transaksjonen i strid med utbytteregeles formål. Direktoratet mente derfor at det ikke var hjemmel for å utbyttebeskatte aksjonæren etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

### **Avslutning – skattebelastningen avhenger av skattesubjektet**

Oppsummeringsvis kan gaver til «gode formål» i stor utstrekning gis direkte fra aksjeselskap til ideelle og allmennyttige organisasjoner, uten at aksjonæren utbyttebeskattes. Slike gaver kan i noen tilfeller også aksepteres selv om aksjonæren i givende selskap har innflytelse i mottagende selskap. Avgjørende for Skattedirektoratets vurderinger har vært at aksjonæren ikke oppnår noen fordel for seg selv eller sine nærstående.

Mange ideelle og allmennyttige organisasjoner mottar bidrag fra det offentlige. Når det offentlige gir støtte, er det av midler som vi alle har bidratt til gjennom skatter og avgifter.

I sakene presentert foran, er det private personer som, gjennom sitt selskap, gir gaver der skattyter ofte bestemmer hvilket formål som er verdig mottaker.

Som det fremgår av uttalelsene, gis gavene ofte til selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, og som vil være skattefrie etter skatteloven § 2–32. Denne bestemmelsen har imidlertid ingen krav til type formål. Ole Gjems-Onstad uttaler i Norsk Bedriftsskatterett<sup>21</sup>:

«Etter norsk rett kreves ikke at organisasjonen skal ha et «godt» formål som etter en alminnelig oppfatning anses støtteverdig. På dette punkt fremstår sktl. § 2–32 mer som en presisering av virksomhetsbegrepet enn som en fritagelsesregel. I motsetning til flere andre lands rett kan organisasjoner med formål som vanligvis regnes som forkastelige, falle inn under den norske sktl. § 2–32.»

En annen side, som illustreres ved gjennomgangen foran, er forskjellen i beskatningen når gaven gis fra et aksjeselskap, en personlig næringsdrivende eller en privatperson. Sett fra skattytersiden er det i de fleste tilfeller skatterettslig mest gunstig å gi gaver fra aksjeselskapet, og de fire bindende forhåndsuttalelsene er vel et signal om at skattyterne innretter seg deretter.

<sup>20</sup> Grecon, Utv. 1978 side 492..

<sup>21</sup> 7. utgave, s. 331.