

Uttak fra næringsvirksomhet

Publisert: 28.02.2017 kl 10:11

Oppdatert: 18.02.2022 kl 10:07

Beskatning utløses når verdier tas ut av bruk i virksomhet.

[Uttaksreglene generelt](#)

[Overføring mellom ektefeller og arv](#)

[Gevinstoppgjør](#)

[Skattesubjekt](#)

[Omdannelser, fusjon/fisjon, ko](#)

Uttaksreglene generelt

Etter skatteloven er fordel ved uttak fra selskap til egen bruk eller gaveoverføring av formuesgjenstand, vare eller tjeneste, skattepliktig. Reglene om uttak har til hensikt å beskatte den økonomiske verdien som tas ut av en inntektsskapende aktivitet på annen måte enn ved realisasjon, eller der hvor formuesobjektet går tapt. Regelen omfatter både fysiske og immaterielle gjenstander, uavhengig av om gjenstanden har karakter av vare eller driftsmiddel. Beskatning utløses dersom gjenstanden uttas til egen bruk eller overføres ved gave.

Begge alternativene stiller krav til hva gjenstanden har blitt brukt til forut for transaksjonen. Mest praktisk er at gjenstanden har vært brukt i virksomhet. Dernest stilles krav til stillingen etter overførsel. Gavealternativet innebærer at eiendomsretten må være overført (delvis) vederlagsfritt til et annet subjekt, mens uttak til eget bruk tar sikte på tilfeller hvor samme skattyter forblir eier av gjenstanden. Typisk der gjenstanden har vært brukt i skattyters virksomhet/selskap som skattyter er aksjonær i, for så å benyttes privat. Det forutsetter imidlertid at det må skje en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten i forhold til type objekt/tjeneste. Egen bruk foreligger ikke dersom formuesobjektet blir stående ubrukt eller dersom det kondemneres.

Overføring av eiendeler mellom inntektsgivende virksomheter innad i samme selskap anses ikke som uttak. Beskatning vil imidlertid kunne inntre dersom en gjenstand går over fra å være omsetningsvare til å være driftsmiddel i samme virksomhet, eller arbeid utføres av eier eller ansatte på løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. som skal benyttes som driftsmiddel i egen virksomhet.

Rekkevidden av alternativet «tjeneste» er uklart. Det er imidlertid sikker rett at en arbeidsgiver som setter sine ansatte til å utføre vederlagsfrie tjenester for seg selv eller andre, kan beskattes for fordelene.

Etter ordlyden omfattes uttak fra all inntektsskapende aktivitet, ikke bare uttak fra næring. Ethvert uttak fra aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting utløser beskatning. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie utløses uttaksbeskatning kun der kostprisen helt eller delvis har kommet til fradrag ved skattefastsettingen. Dette fører til at uttak av ikke-avskrivbare formuesgjenstander eller gjenstander som rent faktisk ikke har blitt avskrevet eller fradragsført, normalt ikke vil være gjenstand for uttaksbeskatning. Det samme vil som hovedregel gjelde ved overføring av en ANS/KS-andel.

Overføring mellom ektefeller og arv

Overføringer mellom ektefeller rammes ikke av uttaksreglene. Dette gjelder så lenge ektefellene skatlegges felles eller særskilt (ikke atskilt). Uttaksreglene gjelder heller ikke ved arv, se egen artikkel om arv. Arveforskudd anses imidlertid alltid som en gaveoverføring for giveren.

Gevinstoppgjør

Den skattepliktige fordelene ved uttak settes normalt til det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi. Ved uttak av gjenstander innebærer dette et gevinstoppgjør, der utgangsverdien settes til gjenstandens omsetningsverdi. Periodisering skjer etter de vanlige regler for vedkommende gjenstand (nedskrivning på saldo, føring på gevinst- og tapskonto). Regelen om uttak gir ikke hjemmel for tapsfradrag. Fradragsrett for tap kan eventuelt følge av alminnelige regler.

Hvor eier eller ansatte utfører arbeid på løstøregjenstand, bygg og anlegg mv. som skal benyttes som driftsmiddel i egen virksomhet, skal påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. I tillegg skal et forholdsmessig fortjenesteelement inntektsføres og aktiveres.

Ved uttak av aksjer som er omfattet av fritaksmetoden, foretas ikke gevinstoppgjør på selskapsaksjonærens hånd. Hvis uttak av aksjer skjer fra et selskap med deltakerfastsetting, vil skattefriheten i utgangspunktet være avhengig av om deltakeren er et aksjeselskap eller en fysisk person.

Skattesubjekt

Ved uttak fra inntektsgivende virksomhet som er heleid av en person eller av ektefeller, herunder enkeltpersonforetak, er det eieren som uttaksbeskattes. Ved skattepliktig uttak fra selskap som er eget skattesubjekt, herunder aksjeselskap, er det selskapet som beskattes etter uttaksreglene. Hvor uttak fra selskap som er eget skattesubjekt skjer til fordel for andre, kan uttaket også bli beskattet på mottakerens hånd. Eksempelvis vil uttak av et driftsmiddel fra et aksjeselskap til aksjonæren privat, innebære at driftsmiddelet skal beskattes som ved realisasjon på selskapets hånd. I tillegg vil overføringen kunne regnes som et utbytte for mottakeren. Verdien av det overførte driftsmiddelet skattlegges da som utbytte under aksjonærmodellen. Uttaket vil i slike tilfeller bli dobbeltbeskattet.

Dom i Høyesterett – «Storhaugen Invest»

Høyesterett avsa i 2003 en dom hvor uttaksreglene i skatteloven ble benyttet sammen med reglene om interessefellesskap. Her avvek Høyesterett fra prinsippet om at uttaksbeskatning på selskapets hånd skal være basert på gjenstandens eller tjenestens omsetningsverdi. Saken gjaldt et holdingselskap innenfor oljeindustrien, Storhaugen Invest AS, som kjøpte en boligeiendom primært for aksjonærens bruk. Høyesterett beskattet i dette tilfellet ikke uttaket ut fra omsetningsverdien av leieretten, men for en tenkt avkastning av den kapital som selskapet benyttet til investeringen. Denne beskatningen kom i tillegg til at driftsomkostningene ikke ble ansett fradragsberettigede. Begrunnelsen var blant annet at investeringen ble ansett som en «selskapsfremmed disposisjon». Ved beregning av uttaket ble det videre lagt til grunn at verdiøkningen på eiendommen ikke skulle hensyntas ved beregning av det skjønnsmessige inntektstillegget. Til sist ble aksjonæren utbyttebeskattet for fordel av fri bruk av bolig uten godtgjørelse og uten RISK-justering. Dommen innebærer følgelig at uttaket rent faktisk ville danne grunnlag for beskatning i tre omganger.

Omdannelser, fusjon/fisjon, konserninterne overføringer

Reglene om omdannelse fra privat næringsvirksomhet eller fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap går foran uttaksreglene. Det samme gjelder reglene om skattemessig kontinuitet ved fusjon og fisjon. Videre kan visse konserninterne overføringer gjennomføres uten uttaksbeskatning.

Merverdiavgift

Reglene om uttak spiller også en sentral rolle i merverdiavgiftsretten, men reglene er ikke nødvendigvis helt sammenfallende med skattelovens. Merverdiavgiftsloven skiller mellom uttak av varer (§3-21) og tjenester (§3-22). Begrepene «varer» og «tjenester» er nærmere definert i § 1-3.

For varer skal det som hovedregel beregnes utgående merverdiavgift ved uttak fra en merverdiavgiftsregistrert virksomhet, f.eks. til bruk privat eller til formål utenfor loven (avgiftsunntatt virksomhet). Plikten til å beregne avgift ved uttak gjelder bare i det omfang avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Dette innebærer at plikten til å beregne avgift ved uttaket er proporsjonalt begrenset til retten til fradrag. Dersom avgiftssubjektet bare hadde forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen på 50 %, pliktes det bare å uttaksberegnes 50 % ved uttaket.

Vi gjør for øvrig oppmerksom på en uttalelse fra Skattedirektoratet fra april 2015, hvor det er lagt til grunn at det kan foreligge uttakspålikt ved bruk av kapitalvarer som tingsinnskudd ved fisjon/fusjon av selskap. Det vil imidlertid ikke foreligge uttakspålikt dersom eierskiftet finner sted som ledd i en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse iht. merverdiavgiftsloven § 6-14.

Tidspunkt for uttaksvurdering

Høyesterett avsa i 2014 en dom om tidspunktet for uttaksbeskatningen. Høyesterett presiserer at det først foreligger «uttak» etter lovens forstand, når en avgjørelse om å nytte et driftsmiddel utenfor virksomhet er effektivt. Det er altså den faktiske

bruksendringen, og ikke beslutningen om den, som er avgjørende for når et uttak finner sted.

Kapitalvarer

Etter merverdiavgiftsloven § 3-21 første ledd annet punktum gjelder ikke plikten til å beregne avgift ved uttak av kapitalvarer, dersom kapitalvaren tas ut til formål innenfor den *samlede virksomheten*. Slike kapitalvarer omfattes i stedet av bestemmelsene om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i kapittel 9. En kapitalvare kan kort oppsummeres som et driftsmiddel eller oppføring/oppussing av fast eiendom hvor verdien overstiger henholdsvis kr 50 000 eller kr 100 000.

Begrepet «den samlede virksomheten» i § 3-21 første ledd tar sikte på de tilfeller der et avgiftssubjekt driver delt virksomhet, som i at en del av virksomheten er unntatt og den andre er avgiftspliktig. Da gjelder justeringsreglene. Men dersom kapitalvaren tas helt ut virksomhet, som til for eksempel privat bruk, da gjelder uttaksreglene.

Lovens uttaks- og justeringsregler tar sikte på å gjøre avgiftssystemet så nøytralt som mulig i den forstand at forbruk i størst mulig grad avgiftsbelegges. Dersom det skal beregnes uttaksmerverdiavgift, skal det ikke fortas noen justering, og motsatt.

Fellesregistrering

En fellesregistrering av to avgiftssubjekter etter mval. § 2-2 tredje ledd kan innebære at uttaksreglene kommer til anvendelse. I Rt. 2003 s. 1233 (Actif Hotel) ble et eiendomsselskap og et driftsselskap fellesregistrert. Saken gjaldt mer spesifikt utleie av inventar til hotellvirksomhet. Ved fellesregistrering ble denne utleien undergitt avgiftsfrihet. Selv om bruken ikke ble endret av fellesregistreringen, anså flertallet i Høyesterett den avgiftsfriheten fellesregistreringen medførte som et uttak. Mindretallet mente at så lenge den konkrete bruken av varene ikke ble endret, kunne det ikke dreie som uttak. Det er i ettertid ansett som et riktig resonnement i teorien, men flertallets uttalelser er ikke i ettertid overprøvd av Høyesterett.

Tjenester

Uttak av tjenester «til privat bruk» eller «til andre formål utenfor den samlede virksomheten» utløser uttaksmerverdiavgift.

Tjenester som tas ut til bruk i avgiftsunntatte aktiviteter innenfor den samlede virksomheten omfattes ikke av avgiftsplikten ved uttak, i motsetning til avgiftsplikten ved uttak av varer. Dette får særlig betydning innenfor eiendomsbransjen, som kan ha ekstern omsetning avgiftspliktig omsetning av tjenester, samtidig som de selv bruker tilsvarende tjenester i egen unntatt utleievirksomhet. Eksempelvis kan en entreprenør som driver avgiftsunntatt utleie av fast eiendom, i en viss utstrekning utføre vedlikehold på egne eiendommer uten å beregne merverdiavgift.

For å hindre misbruk av ordningen er det imidlertid et unntak fra dette utgangspunktet for visse tjenester i § 3-22 andre ledd. Unntaket innebærer at det likevel skal beregnes uttaksmerverdiavgift av tjenester som består i oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, når disse tas ut til bruk i avgiftsunntatt virksomhet. Etter langvarig forvaltningspraksis omfattet dette unntaket ikke ordinært, løpende vedlikehold av bygg, så lenge det ikke dreier seg om arbeider som omfattes av lovens uttrykk «oppussing, modernisering mv.».

For øvrig skal det som hovedregel beregnes merverdiavgift når varer og tjenester fra merverdiavgiftsregistrert virksomhet tas ut til bruk for særlige definerte formål slik som kost eller naturalavlønning til ledelse og ansatte, bolig- eller velferdsbehov, representasjon og gaver samt utdeling i reklameøyemed.

Plikten til å betale uttaksmerverdiavgift er for øvrig begrenset til varer og tjenester som er avgiftspliktige ved omsetning. Det eksisterer også visse fritak i forhold til ovennevnte, slik som f.eks. at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag.





© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.