

Mastergradsoppgave

JUS399

**SKATTEPLIKT SOM KAPITALAVKASTNING ELLER  
ARBEIDSGODTGJØRELSE?**

*MED FOKUS PÅ STILLE DELTAKERE I INDRE SELSKAP*

*Kandidatnr: 166 204*

*Veileder: Bjarte Straume*

*Antall ord: 13 650*

*Innleveringsfrist: 01.06.2011*

# INNHALDSFORTEGNELSE

<b>1</b>	<b><u>FØRSTE DEL – INNLEDNING.....</u></b>	<b>4</b>
1.1	BAKGRUNNEN FOR OPPGAVEN.....	4
1.2	PROBLEMSTILLING .....	5
1.3	RETTSKILDEBRUK.....	6
1.4	VEIEN VIDERE .....	8
<b>2</b>	<b><u>ANDRE DEL – FREMSTILLING AV STILLE DELTAKER OG INDRE SELSKAP .....</u></b>	<b>10</b>
2.1	INNLEDNING .....	10
2.2	STILLE DELTAKER .....	11
2.2.1	HVA ER EN STILLE DELTAKER.....	11
2.2.2	STILLE DELTAKER I INDRE SELSKAP .....	12
2.2.3	ØVRIGE DELTAKERE I INDRE SELSKAP .....	13
2.3	PRESENTASJON AV INDRE SELSKAP .....	15
2.3.1	SELSKAPSAVTALE .....	15
2.3.2	SELSKAPSKAPITAL.....	16
2.3.3	ANSVAR FOR SELSKAPETS FORPLIKTELSER .....	17
2.3.4	REGISTRERING AV INDRE SELSKAP .....	18
2.3.5	LIGNINGSOPPGAVE, REGNSKAPS- OG REVISJONSPLIKT.....	20
2.4	UTBETALING AV MIDLER FRA SELSKAPET .....	23
2.4.1	INNLEDNING .....	23

2.4.2	REGULÆRE LØNNSUTTAK.....	23
2.4.3	ARBEIDSGODTGJØRELSE .....	23
2.4.4	UTDELING AV OVERSKUDDSANDEL .....	24
<b>3</b>	<b><u>TREDJE DEL – SKATTERETTLIG UTGANGSPUNKT.....</u></b>	<b>25</b>
<b>3.1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>25</b>
<b>3.2</b>	<b>BESKATNING AV GODTGJØRELSE FOR ARBEID, SKTL. § 12-2 BOKSTAV F.....</b>	<b>27</b>
3.2.1	HOVEDREGEL .....	27
3.2.2	UNNTAK FOR STILLE DELTAKERE.....	29
<b>3.3</b>	<b>BESKATNING AV OVERSKUDDSANDEL – KAPITALAVKASTNING .....</b>	<b>30</b>
<b>3.4</b>	<b>TILSIDESETTELSE – HJEMMEL FOR OMKLASSIFISERING .....</b>	<b>31</b>
<b>4</b>	<b><u>FJERDE DEL – NÆRMERE OM OMKLASSIFISERING.....</u></b>	<b>33</b>
4.1.1	INNLEDNING .....	33
4.1.2	SEB ENSKILDA AS – RT. 2009 s. 105.....	34
4.1.3	THE BOSTON CONSULTING GROUP AB – RT. 2010 s. 527.....	36
<b>4.2</b>	<b>OMKLASSIFISERING AV INNTEKT .....</b>	<b>37</b>
4.2.1	SKATTERETTLIG OMGÅELSE .....	37
4.2.2	OMKLASSIFISERING OG TVANGSLØNN .....	38
4.2.3	VURDERING AV HJEMMELSGRUNNLAGET.....	40
<b>4.3</b>	<b>SKJØNNSUTØVELSEN VED OMKLASSIFISERING .....</b>	<b>43</b>
4.3.1	INNLEDNING .....	43

4.3.2	DEN OPPHEVEDE DELINGSMODELLEN .....	45
4.3.3	EN «ULOVFESTET DELINGSMODELL» .....	47
4.4	INNSKUTT ANSVARSKAPITAL VS. RESERVEKAPITAL.....	49
4.5	NEDRE TERSKEL FOR OMKLASSIFISERING.....	52
<b>5</b>	<b><u>FEMTE DEL – AVSLUTNING / ETTERORD .....</u></b>	<b>53</b>
5.1	OPPSUMMERING AV DAGENS RETTSTILSTAND.....	53
5.2	ETTERORD - OMORGANISERING AV DELTAKELSE I INDRE SELSKAP.....	53
<b>6</b>	<b><u>SJETTE DEL – KILDER.....</u></b>	<b>56</b>
6.1	LOVER .....	56
6.2	LITTERATUR .....	56
6.3	ARTIKLER M.V. ....	56
6.4	FORARBEIDER.....	57
6.5	RETTSPRAKSIS .....	57

# 1 FØRSTE DEL – INNLEDNING

## 1.1 Bakgrunnen for oppgaven

Kapitalavkastning beskattes med skattesats på 28 %, noe som er lavere enn beskatning av arbeidsgodtgjørelse hvor i tillegg arbeids- og trygdeavgifter, samt toppskatt påløper. Dette medfører at det kan anses gunstig for en deltaker i et deltakerlignet selskap å føre inntekt som kapitalavkastning i stedet for arbeidsgodtgjørelse. I det siste tiåret har det vært et stort fokus på grensen mellom de to inntektsformene, i hvert fall for stille deltakere i indre selskap. Både ligningsmyndighetene og domstolene har måtte ta stilling til dette skattemessige problemet.

For folk flest er selskapsformen indre selskap ukjent, men det er klart at denne måten å organisere virksomheten på, benyttes i ikke uvesentlig grad i næringslivet. Det er for det meste i såkalte kunnskapsbedrifter som megler-, advokat- og konsulentvirksomheter at selskapsformen benyttes.

En stor del av årsaken til den økte oppmerksomhet indre selskap har fått, skyldes de siste års saker som staten ved skatteetaten har ført for domstolene. Sakene som i størst grad er av betydning for oppgaven, er ført av Staten v/ Skatt Øst (Oslo ligningskontor). Særlig to saker fra Høyesterett er av interesse. De to sakene er av nyere årgang og omhandler SEB Enskilda AS <sup>1</sup> og The Boston Consulting Group AB <sup>2</sup>. Dommene omhandler i korthet beskatning av henholdsvis arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven av 21.6.1985 nr. 83 (sel.) § 2-26 og kapitalavkastning i form av utdeling for stille deltakere.

Populærintrykket som er gitt av media er at selskapsformen indre selskap benyttes av bemidlede virksomheter for å minimere beskatningen av utbetalinger til stille

---

<sup>1</sup> Rt. 2009 s. 105

<sup>2</sup> Rt. 2010 s. 527

deltakere med arbeidsforpliktelse. Det kan sies at det i alle fall er antydning at man har drevet på kant med gjeldende skatterettslige regler.

Det som inntil nylig har vært det omstridte tema, er hvordan man skal fastsette hvor mye av en utbetaling fra det indre selskapet til en aktiv deltaker som skal fastsettes som personinntekt, og hvor mye som skal fastsettes som alminnelig inntekt, samt når en slik omklassifisering kan foretas. Beskatningen av disse to inntektene skjer ved ulike skattesatser, og fastsettingen er dermed av stor betydning for betaling av skatt til den norske stat. Bakgrunnen for problemet er at en aktiv deltaker, altså en deltaker som også arbeider i selskapets virksomhet, har krav på «særskilt godtgjørelse» for sin arbeidsinnsats i selskapet etter sel. § 2-26 (1). Har han i tillegg en eierinteresse i selskapet, mottar han gjerne også avkastning av denne eierinteressen. Utbetalinger av overskuddsandeler til slike aktive deltakere har empirisk sett vært relative høye, og ligningskontoret har ment at for store andeler av utbetalingene har vært klassifisert som alminnelig inntekt.

## **1.2 Problemstilling**

Oppgavens hoveddel vil ta for seg hvordan inntekt som arbeidsgodtgjørelse og kapitalavkastning ved utdeling behandles skattemessig ved utbetaling til stille deltakere i indre selskap. Der ligningsmyndighetene ikke er enig i den stille deltakers klassifisering, kan situasjonen der myndighetene omklassifiserer inntekten oppstå. Problemstillingen omfatter dermed først og fremst en behandling av sktl. § 12-2 bokstav f om «godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignede selskaper». Det har i teori og rettspraksis også vært diskutert hvilken hjemmel som må benyttes for å foreta omklassifisering, og lignl. § 8-1 må derfor også vurderes da bestemmelsen har vært sentral i diskusjonen.

Det har i teorien vært anført at myndighetene har lansert en «ulovfestet delingsmodell», ikke ulik delingsmodellen som ble opphevet ved skattereformen av 2004-2006. Modellen har blitt brukt for å fastsette likningen ved skjønn, men det har

blitt anført at myndighetene ikke har hatt hjemmel for det.<sup>3</sup> Videre har det vært rettet kritiske kommentarer til selve skjønnsfastsettelsen ved omklassifiseringen. Begge disse momentene vil også være sentrale for oppgavens vedkommende, i tillegg til begrepet «tvangslønn».<sup>4</sup>

De dommer som er av størst betydning vil også bli gjennomgått, da de begge omhandler aktuelle tema i oppgavens forstand. De sentrale problemer i saken om SEB Enskilda AS og saken om The Boston Consulting Group AB vil derfor drøftes.

Det kan settes spørsmålstegn ved om det etter de avsagte dommene fortsatt er like tjenlig å benytte seg av indre selskap som organisasjonsform ved at Høyesterett har satt en stopper for noen av fordelene ved organisasjonsformen indre selskap. Oppgaven vil derfor avslutningsvis ta for seg hvilke alternativer som nå i stedet benyttes av de som tidligere rendyrket selskapsformen indre selskap, som omtalt vedrørende dommene om SEB Enskilda AS og Boston Consulting Group AB. Oppgaven anses dermed å ta for seg en i tiden aktuell problemstilling.

Det bemerkes at oppgaven er begrenset til å omfatte indre selskap hjemmehørende i Norge og med deltakere med bosted i Norge.

### **1.3 Rettskildebruk**

Både begrepet «stille deltaker» og «indre selskap» er legaldefinert i sel. § 1-2 (1). Loven gir dermed utgangspunktet for de selskapsrettslige skranker som er satt for stille deltakere og indre selskap. Bestemmelsene i selskapsloven er gjort ufravikelige, med mindre det motsatte er fastsatt i loven eller følger av sammenhengen, jf sel. § 1-4. Dette medfører at en del bestemmelser kan fravikes ved avtale, i tillegg til at stille deltakere og indre selskaper til tider eksplisitt er unntatt fra enkelte bestemmelser.

---

<sup>3</sup> Se særlig Banoun, Revisjon & Regnskap, 3/2008

<sup>4</sup> Se særlig Gjems-Onstad, Revisjon & Regnskap, 5/2006

Det er uttalt i forarbeidene av Selskapsutvalget at selskapsloven var ment å kodifisere det meste av tidligere ulovfestet rett.<sup>5</sup> Eldre rettspraksis har dermed som utgangspunkt også betydning, i tillegg til ny rettspraksis. Oppgaven har likevel et skattemessig fokus, slik at de selskapsrettslige regler vil komme litt i bakgrunnen. Det nevnes likevel at utvalgets utkast på flere viktige punkter fraviker det som ble antatt å være gjeldende rett.

Omfanget av rettspraksis som angår beskatning av stille deltakere i indre selskap er begrenset. Sakene som er nevnt i oppgavens fjerde del, omhandler omklassifisering av kapitalavkastning til arbeidsgodtgjørelse konkret for stille deltakere i indre selskap. Dommene må anses å være uttrykk for gjeldende rett og de har dermed stor betydning for oppgavens problemstilling. Dommene må følgelig omtales. I tillegg kan enkelte andre underrettsdommer være av interesse for oppgavens tema. Som følge av at de skatterettslige regler ofte er under revidering, vil nyere rettspraksis som utgangspunkt ha mer vekt enn eldre rettspraksis.

For ansvarlige selskap generelt vil i tillegg selskapsavtalen være sentral. Etter sel. § 2-3 skal alle selskap opprette en «datert skriftlig selskapsavtale som skal undertegnes av samtlige deltakere», jf. § 2-3 (1). Bestemmelsens andre ledd har ytterligere krav. Her er indre selskap uttrykkelig unntatt, slik at selskapsavtale ikke kreves. For selskap som bevisst opererer som indre selskap, er det likevel svært vanlig å ha en egen avtale som regulerer forholdet mellom deltakerne. De aktive deltakernes stilling i selskapet vil måtte vurderes ut i fra den inngåtte selskapsavtalen, slik at avtalen vil ha betydning for den skatterettslige vurderingen. Oppgaven inneholder likevel ingen konkrete eksempler på selskapsavtaler for indre selskap, utover rene henvisninger til de avtaler som gjaldt i de omtalte dommer fra Høyesterett. Dersom det hadde vært mulig å innhente eksempler på selskapsavtaler, hadde dette vært i strid med formålet med indre selskap som selskapsform, da et indre selskap ikke skal fremtre som selskap utad (se oppgavens andre del).

---

<sup>5</sup> NOU 1980:19 s. 7



Den skatterettslige vurderingen i oppgaven vil skje ut i fra skattelovens bestemmelser. Rent skatterettslig er et indre selskap ikke et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (2) bokstav c, og indre selskap er gjenstand for deltakerligning/nettoligning etter § 2-2 (3) og §§ 10-40 flg., på samme måte som eksempelvis ansvarlige selskap (ANS). Den stille deltaker skattlegges da for sin andel av selskapets over- eller underskudd, samt for eventuelt utbetalt arbeidsgodtgjørelse. Dette vil være utgangspunktet for den skatterettslige vurderingen.

De dommer som vil omtales omhandler i korte trekk ligningsmyndighetens ønske om å omklassifisere inntekt for de aktive deltakerne, med anført hjemmel i lignl. § 8-1. Da det var omtvistet hvorvidt § 8-1 kunne benyttes som direkte hjemmel for omklassifisering, tas også hjemmelsgrunnet for omklassifisering opp senere i oppgaven.

#### **1.4 Veien videre**

For å få forståelse av hva en stille deltaker er og hvilken rolle deltakeren har i et indre selskap, og videre få en oversikt over de skatterettslige reglene, er det innledningsvis nødvendig med en gjennomgang av selskapsrettslige regler om stille deltakere og indre selskap. Det selskapsrettslige rammeverket har betydning for forståelsen av de skatterettslige regler som kommer til anvendelse. Selskapsrettslige regler som er gitt i selskapsavtale, vil også ha betydning, men uten konkrete eksempler på slike avtaler, vil selskapsavtaler ikke være et sentralt moment i oppgaven.

Dernest vil oppgaven ta for seg de regler som gjelder for beskatning av et indre selskap og stille deltakere. Beskatning av arbeidsgodtgjørelse skjer ved beregning av personinntekt for deltakeren selv, og vil også behandles i oppgaven. De nevnte dommer vil omtales og de sentrale skatterettslige problemstillingene i dommene tas dermed opp til behandling. Oppgaven innehar imidlertid ingen fullstendig analyse av samtlige problemstillinger i dommene, da dette ville blitt for omfattende i oppgavens sammenheng.

Avslutningsvis inneholder oppgaven en del med avsluttende merknader og kommentarer til ettertidens omorganisering av stille deltakeres eierandeler i indre selskap.

## 2 ANDRE DEL – FREMSTILLING AV STILLE DELTAKER OG INDRE SELSKAP

### 2.1 Innledning

Indre selskap og dets stille deltakere har vært benyttet i selskapsretten fra i alle fall så tidlig som slutten av 1800-tallet.<sup>6</sup> Det ble i 1898 fremmet et «Udkast til Lov om Selskabsmedlemmers Ansvar» som bygget på et eldre utkast av professor Oscar Platou. Det het at «denne Lov er ikke til Hinder for at Enkeltmand som stille Interessent gjør Indskud i Andenmands Forretning med aftale om Andel i Vinding og Tab». Lovforslaget ble aldri vedtatt, slik at vi først fikk en lovregulering av stille deltakere selskapsformen indre selskap med selskapsloven i 1985.

I NOU 1980:19 er indre selskap ikke omtalt i noen stor grad, og i hvert fall ikke med direkte omtale av indre selskap som de fremstår i dag. Utvalgets forslag til § 2 om definisjoner inneholdt eksempelvis ingen omtale av indre selskap; kun «stille deltaker». Definisjonen hadde samme materielle innhold som etter dagens definisjon i § 1-2 (1) bokstav d.

Et indre selskap er i gjeldende selskapslovs § 1-2 (1) bokstav c definert som et «selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann». Avgjørende for hvorvidt man står overfor et stille selskap, vil altså følge av denne definisjonen. Avgrensningen ble kort behandlet i forarbeidene, men den nærmere avgrensningen ble overlatt til videre rettsutvikling. Avgrensningen vil nødvendigvis måtte skje etter en konkret vurdering.

Lovens henvisning til «selskap» medfører at det som utgangspunkt stilles samme krav til økonomisk virksomhet og ansvarsfordeling som for de øvrige sammenslutninger som omfattes av loven. Det som i stor grad skiller et indre selskap fra andre typer selskap er, som Ernst Ravnas selv sier det, at selskapet ikke er «noe «egentlig» selskap».<sup>7</sup> Selskapet er ikke et eget rettssubjekt og kan dermed ikke inngå avtaler eller

---

<sup>6</sup> Se NOU 1980:19 s. 28

<sup>7</sup> Ravnas, Ernst: Beskatning av deltakere i indre selskap, 2008, s. 13

påta seg forpliktelser utad *som selskap*. Det er kun Hovedmannen i selskapet, som én av deltakerne, som kan påta sin virksomhet, og dermed det indre selskapet, forpliktelser utad.

I forhold til foretaksnavn er indre selskap ikke gitt noen begrensning i foretaksnavneloven ved at indre selskap ikke er nevnt. Dette i motsetning til eksempelvis et aksjeselskap som må benytte forkortelsen AS, se ftnavn. § 2-2 (4). Utvalget som utredet forslag til selskapsloven benyttet benevnelsen «enkelt selskap», men Departementet kom til at «indre selskap» var en mer treffende betegnelse.<sup>8</sup>

Tidligere ble indre selskap omtalt som *stille selskap*; en omtale som til en viss grad henger igjen i dag. Benevnelsen *stille selskap* er imidlertid ikke helt heldig. For det første benyttes en annen benevnelse i selskapsloven. For det andre er den heller ikke nevnt i de to sentrale forarbeidene til loven.<sup>9</sup> For det tredje vil *stille selskap* passe bedre som benevnelse på de tilfeller der flere deltakere danner et indre selskap som igjen er deltaker i et annet indre selskap. For å unngå tvil og forveksling bør derfor kun terminologien indre selskap benyttes.

## **2.2 Stille deltaker**

### **2.2.1 Hva er en stille deltaker**

For å kunne starte virksomhet etter selskapslovens bestemmelser, stilles det krav til at «to eller flere deltakere» går sammen og driver en «økonomisk virksomhet» for «felles regning og risiko». Dette følger av selskapsdefinisjonen i sel. § 1-2 (1) bokstav a, med henvisning til lovens anvendelsesområde i § 1-1 (1). Loven innehar ingen direkte definisjon på begrepet «deltaker», men dette fremgår altså ut i fra § 1-1 (1). Deltakeren driver en økonomisk virksomhet med én eller flere andre deltakere og den enkelte deltaker har økonomisk ansvar og rettigheter overfor selskapet. I de

---

<sup>8</sup> Ot.prp.nr.47 (1984-1985) s. 24

<sup>9</sup> NOU 1980:19 og Ot.prp.nr. 47 (1984-1985)

anerkjente selskapsformene ansvarlige selskap (ANS) og selskap med delt ansvar (DA), opptrer i utgangspunktet samtlige deltakere utad ved at de alle kan representere selskapet utad, jf. den deklarasjonsregel i § 2-21 (1).

Etter § 1-2 (1) bokstav d er imidlertid en stille deltaker definert som

*«deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum».*

Det stilles altså to krav til deltakelsen. For det første må ikke deltakelsen framtre utad, og for det andre må deltakerens ansvar være begrenset til en fastsatt sum. Er disse vilkårene oppfylt ved deltakelsen i selskapet, står man overfor en «stille deltaker».

Spørsmålet er så i hvilke selskapsformer en stille deltaker kan ta del i. Definisjonen i § 1-2 (1) bokstav d henviser til «selskap» generelt. Det er altså ikke noe i veien for at en stille deltaker deltar i samtlige av selskapsformene som omfattes av selskapsloven, herunder eksempelvis ANS, DA eller IS.

Woxholth antar at de fleste stille deltakere er knyttet opp mot deltakelse i ansvarlige selskap.<sup>10</sup> Dette må imidlertid sies å være usikkert, da deltakelse i indre selskap ikke fremkommer utad. Det er dermed ikke lett å få oversikt over hvilke selskaper som har tilknyttet stille deltakere til sin virksomhet.

### **2.2.2 Stille deltaker i indre selskap**

Etter punkt 2.2.1 er deltakelse i et indre selskap én av selskapsformene som en stille deltaker kan ha tilknytning til.

En stille deltaker opptrer ikke utad på vegne av selskapet, jf. definisjonen i § 1-2 (1) bokstav d der det følger at «deltakelsen ikke skal framtre utad». På samme måte følger det av § 2-21 (4) at «[n]år ikke annet er avtalt representerer en deltaker i indre selskap

---

<sup>10</sup> Woxholth 2008, kommentarer til selskapsloven § 1-2

ikke selskapet eller de øvrige deltakerne». Man skulle dermed kunne tenke seg at de stille deltakerne *i fellesskap* kunne representere selskapet utad. Dette kan imidlertid ikke være korrekt i forhold til § 2-1 (2) hvor det følger at «rettigheter, forpliktelser og partsstilling» ikke kan tilregnes stille deltakere. En stille deltaker er dermed en interessent i et interessefelleskap med andre deltakere, uten å kunne representere eller på annen måte binde det indre selskapet utad. Normalt tilregnes slike rettigheter Hovedmannen i selskapet som eneste «synlige» deltaker utad.

Interessenter som regnes som stille deltakere er ikke nødt å ha andre interesser i selskapet utover den rene selskapsdeltakelsen med ansvarskapital. Det forekommer imidlertid også at stille deltakere, for å kunne bli tatt opp som deltaker, også påtar seg en arbeidsforpliktelse i selskapet. Av de dommer som omtales senere, viser det seg at det å bli pålagt en slik arbeidsforpliktelse i det indre selskapet for i det hele tatt å kunne bli opptatt som deltaker, i hvert fall har vært svært vanlig. Vederlag for å ta del i selskapets forvaltning, omtales som «særskilt godtgjørelse» etter sel. § 2-26 (1), også omtalt som arbeidsgodtgjørelse.

En stille deltaker deltar i virksomheten innad i selskapet og kan ha rett til del av overskudd som selskapet oppebærer, men har samtidig plikt til å dekke eventuelt underskudd. Under- og overskuddsfordelingen skjer etter den nærmere fastsatte selskapsavtalen eller annen avtale om fordeling av resultat. Fordelingen har nær sammenheng med hvilket økonomisk ansvar den enkelte deltaker har, se punkt 2.3.2 og 2.3.3.

Det kan også tenkes tilfeller der deltakeren deltar i virksomhet med *rett til* arbeidsgodtgjørelse, uten at dette utbetales. Deltakeren vil da typisk kun ha fått utbetalt overskuddsandel. Et slikt typetilfelle er likevel neppe særlig aktuelt i praksis.

### **2.2.3 Øvrige deltakere i indre selskap**

Etter sel § 2-2 kan «så vel enkeltpersoner som juridiske personer av enhver art» være deltakere i et selskap. Dette innebærer for det første at det ikke er noen begrensning i hvem som kan være deltakere ut fra selskapsloven isolert sett, og for det andre at det

ikke er noen begrensning på antall deltakere. Heller ikke konkurskarantene i konkursloven § 142 begrenser her rett til å stifte eller senere bli deltaker i indre selskap, noe som for øvrig også gjelder for andre typer ansvarlige selskap.

For indre selskap må selskapet naturlig nok også bestå av andre deltakere enn stille deltakere. Dette følger av at de stille deltakerne ikke kan framtre utad, slik at for selskapet å kunne inngå disposisjoner med andre parter, må selskapet minst være tilknyttet én deltaker med ubegrenset ansvar. Det følger for så vidt også av lovens definisjon av «selskap» i § 1-1 (1). Som nevnt, er det ikke satt begrensninger på antall slike deltakere, jf. ordlyden «minst en» i § 1-1 (1).

Normalt består et indre selskap av én Hovedmann (som opptrer utad med ubegrenset ansvar) og én eller flere såkalte stille deltakere. I motsetning til stille deltakere, er Hovedmannen ikke gitt noen legaldefinisjon. Hovedmannen regnes altså som en ordinær deltaker i selskapet, men med betegnelsen «Hovedmann» da denne opptrer som deltaker i et indre selskap som eneste deltaker med kompetanse til å representere virksomheten utad.

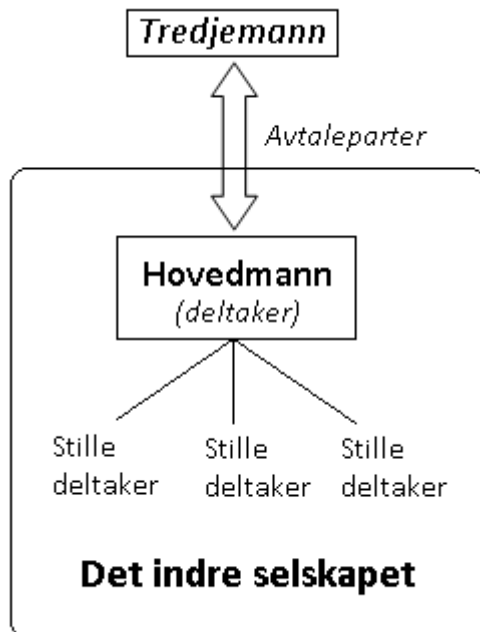
Det er forholdet mellom den eller de stille deltakerne og Hovedmannen som skiller selskapskonstruksjonen fra andre ansvarlige selskap. For selskapets forhold utad, er det kun Hovedmannen som opptrer som avtalepart, jf. at det indre selskap ikke skal fremstå som sådant utad. Utad er det gjerne slik at Hovedmannen og dennes virksomhet er synlig, og at de øvrige deltakerne inngår i Hovedmannens virksomhet. Dette er ikke et krav, men sett hen til flere dommer om indre selskap, har dette vært den mest vanlige måten å organisere selskapsdeltakelsen på.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Bl.a. Rt. 2009 s. 105, Rt. 2010 s. 527, UTV 2009 s. 1502

Sammensetningen av deltakere i et indre selskap kan illustreres med å vise til organiseringen av det indre selskapet The Boston Consulting Group IS. Selskapet bestod av Hovedmannen The Boston Consulting Group AB, samt tre stille deltakere.

Illustrasjon 1 – Et indre selskap



## 2.3 Presentasjon av indre selskap

### 2.3.1 Selskapsavtale

Indre selskap er av typen *ansvarlig selskap* og som andre ansvarlige selskap stiftes selskapet normalt med grunnlag i en selskapsavtale. Selskapsavtalen inngås mellom de som skal være deltakere i den planlagte virksomheten. Av eldre rettspraksis kan man se at det til en viss grad ble benyttet muntlige selskapsavtaler.<sup>12</sup>

I motsetning til andre selskap som omfattes av selskapsloven, er det for indre selskap ikke et krav om at det opprettes «en datert skriftlig selskapsavtale som skal undertegnes av samtlige deltakere», se sel. § 2-3 (1) første punktum. Dette er indirekte

---

<sup>12</sup> NOU 1980:19 s. 30



bestemt ved ordlyden «[i] selskap som ikke er indre selskap (...)». Hvorfor indre selskaper er unntatt, er ikke omtalt i forarbeidene.

Et viktig poeng ved å ikke kreve selskapsavtale ligger nok i at stiftelsesdokumentet både skal bidra til å klargjøre rettsforholdet deltakerne i mellom og samtidig være et informativt dokument til bruk utad. For indre selskap passer ikke det sistnevnte formålet. Et indre selskap skal ikke fremtre som selskap utad, jf. § 1-2 (1) bokstav c. Da gjenstår kun det interne forholdet. For deltakerne vil en skriftlig selskapsavtale kunne bidra til å sikre notoritet og forutberegnelighet og slik hindre framtidige konflikter. Da dette kun vil være et forhold mellom deltakerne, er det for så vidt forståelig at det ikke kreves skriftlighet i loven.

### **2.3.2 Selskapskapital**

Det er deltakerens andel av selskapskapitalen som gjør at en stille deltaker kan få rett til utdeling (kapitalavkastning). Derfor er det behov for forståelse av hvordan selskapskapitalen til et indre selskap er skaffet til veie og organisert.

Etter sel. § 2-6 stilles det ikke krav til at en inntreende deltaker «gjør(...) innskudd i selskapet i større utstrekning enn det som følger av selskapsavtalen eller av denne lov». For selskapskapitalen på generell basis stilles ikke ytterligere krav enn dette etter loven. Deltakernes plikt til å gjøre innskudd vil dermed bero på innholdet av selskapsavtalen. Avtalen vil regulere deltakernes eierandeler og krav på overskuddsandeler; forhold som knytter seg til selskapskapitalen.

I hvilken grad det for selskapet sitt vedkommende er behov for kapitalinnskudd, vil variere alt etter hvilken type virksomhet som utføres og om selskapet kan skaffe til veie alternativ kapital som garantier, lån og lignende. I eksempelvis dommen om SEB Enskilda AS pliktet deltakerne å gjøre innskudd i selskapet. Hovedmannen på sin side stilte til rådighet hans til enhver tid beskattede egenkapital. Selskapskapitalen bestod dermed av innskudd fra samtlige deltakere i selskapet.

Verken selskapsloven eller annet lovverk stiller krav om at selskapskapitalen må være innbetalt. Det er dermed ikke noe i veien for at deltakerne stiller med ansvar til ett gitt beløp, uten å betale inn dette til selskapet. Dette var eksempelvis tilfellet i dommen om The Boston Consulting Group AB. Deltakerne stilte dermed en type reservekapital til rådighet overfor selskapet.

Manglende krav til selskapskapital for deltakerlignede selskap i lovgivningen, må ses i sammenheng med deltakernes ansvar for selskapets forpliktelser. Se mer om dette under punkt 2.3.3.

### **2.3.3 Ansvar for selskapets forpliktelser**

Det er en nær sammenheng mellom deltakernes ansvar, ansvarskapital og kapitalavkastning. En stille deltaker vil ha begrenset ansvar til et bestemt beløp. Beløpet, enten innbetalt eller ikke, vil sette grensen for hva deltakeren er økonomisk ansvarlig for overfor selskapet for det tredjemenn mener å ha krav på overfor Hovedmannens virksomhet (og dermed det indre selskapet). Den kapital som den stille deltakeren stiller til rådighet for selskapet, kan gi grunnlag for utdeling av overskuddsandel som igjen vil føre til beskatning av kapitalavkastningen. Det er dermed behov for en gjennomgang av ansvarsfordelingen i et indre selskap.

Det følger av sel. § 2-1 (2) at det indre selskapets forpliktelser ikke kan tilregnes selskapet, men skal «tilregnes deltakerne». Stille deltakere kan likevel ikke tilregnes rettigheter og forpliktelser, jf. § 2-1 (2) andre punktum, slik at Hovedmannen i et indre selskap fullt ut er ansvarlig for selskapets forpliktelser utad. Denne særregelen for indre selskap innebærer en vesentlig forskjell fra andre selskap etter selskapsloven. Normalt skal selskapets forpliktelser dekkes av deltakerne som svarer for disse «en for alle og alle for en», jf. § 2-4 (1), og kreditorene kan kreve dekket uoppgjorte krav mot selskapet, direkte av enhver deltaker, jf. § 2-4 (2). Paragraf § 2-4 (2) kan dermed ikke gjelde for indre selskap. Ingen krav kan altså rettes mot de stille deltakerne eller det indre selskapet som sådan, men må rettes mot Hovedmannen.

Fordelingen av ansvaret følger av sel. § 1-1 (1) der det kreves at den økonomiske virksomheten drives for deltakernes «felles regning og risiko». Bestemmelsen innebærer at virksomhetens kostnader og ansvar må fordeles på samtlige deltakere i etterkant av oppgjøret utad. Oppstår et underskudd, vil samtlige deltakere ha et ansvar for å dekke underskuddet. Likeledes vil et eventuelt regnskapsmessig overskudd fordeles på deltakerne. Den interne fordelingen er gjerne regulert i en selskapsavtale.

Etter selskapslovens generelle regler, må minst én av deltakerne ha ubegrenset ansvar, noe Hovedmannen som opptrer utad vil ha. Utgangspunktet for selskap med deltakere generelt vil være at deltakerne også har ubegrenset ansvar, jf. hovedregelen i sel. § 2-4 (1), men en annen ansvarsfordeling kan avtales i selskapsavtale, jf. § 2-4 (3). Det er nettopp det som vil være tilfellet i et indre selskap, da de øvrige deltakerne deltar i virksomheten med ansvar begrenset oppad til et gitt beløp. Bare ved en slik fordeling av ansvaret, vil de øvrige deltakerne være stille deltakere, jf. definisjonen i § 1-2 (1). For indre selskap vil en avtalt ansvarsfordeling, også gjelde overfor godtroende tredjemenn, jf. § 2-4 (4).

Fordi minst én av deltakerne vil ha ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, vil det ikke være behov for et krav om selskapskapital, i motsetning til eksempelvis aksjeloven § 3-1 som krever en aksjekapital på 100 000,- ved stiftelse av aksjeselskap, samt en til enhver til forsvarlig egenkapital, jf. § 3-4.

#### **2.3.4 Registrering av indre selskap**

Myndighetene må ha oversikt over hvem som er skattesubjekter for å kunne foreta en korrekt ligning av skattesubjektene. Uten en viss oversikt, kan ligningsmyndighetene ikke foreta en vurdering av skattyters opplysninger om eksempelvis mottatt arbeidsgodtgjørelse og overskuddsandel. Dette handler i noen grad om hvilke subjekter som er registrert i de ulike registre hos Brønnøysundregistrene.

Registrering av foretak skjer normalt i Foretaksregisteret og registreringrett og –plikt er regulert i foretaksregisterloven (fregl.) § 2-1. Bestemmelsen har en punktvis oversikt

over hvilke typer foretak som er registreringspliktige. Ved utarbeidelsen av den nye foretaksregisterloven ble det vurdert hvilke selskaper som skulle registreres. Det fremgår av forarbeidene at man ønsket at kun næringsdrivende selskap i lovutkastets forstand skulle, og kunne, registreres.<sup>13</sup> Med *næringsdrivende* viste man her til selskaper som også skulle fremtre som selskap utad i forhold til tredjemann. Etter en ordlydstolkning av definisjonen i fregl. § 2-1 (1) nr. 3 om «[a]ndre næringsdrivende selskaper», faller altså indre selskaper utenfor. Dette har som konsekvens at indre selskap, og informasjon om dets deltakere, verken skal eller kan registreres i Foretaksregisteret. Dette i kontrast til et ANS som registreres med oversikt over selskapets deltakere. Registreres det indre selskapet likevel, vil dette kunne innebære at selskapet fremstår *som selskap* utad, og dermed formentlig gjøre at det indre selskapet i stedet anses å være et ansvarlig selskap etter sel § 1-2 (1) bokstav b.<sup>14</sup>

Fritak fra registrering medfører at det indre selskapet ikke får tildelt organisasjonsnummer. Manglende registrering og tildeling av organisasjonsnummer må sies å være en stor del av grunnen til at strukturen og deltakerne i et indre selskap til dels kan forbli anonyme overfor myndigheter og utenforstående for øvrig. Anonymitet kan alt etter forholdene anses å være fordelaktig. En kan dermed være deltaker i selskapet uten at tilsynsmyndigheter som Skatteetaten m.fl. får direkte kjennskap til deltakelsen.

Registreringspliktige foretak plikter også å benytte visse betegnelser i foretaksnavnet, noe som er regulert i foretaksnavneloven, se særlig § 2-2. Her er ikke indre selskaper nevnt, noe som kan forklares med at selskapet ikke skal fremstå utad. Det er imidlertid ikke noe i veien for at deltakerne internt opererer med betegnelsen IS i egen omtale av selskapet. Benyttes derimot en slik betegnelse utad, vil dette kunne medføre at selskapet anses som et ansvarlig selskap, sml. med det ovennevnte om registrering av selskapet.

---

<sup>13</sup> Ot.prp.nr.50 (1984-1985), s. 40

<sup>14</sup> Aarbakke, 2010 s. 27

### 2.3.5 Ligningsoppgave, regnskaps- og revisjonsplikt

Sentralt for beskatning av de ulike skattytere er innlevering av ligningsoppgave, samt til dels om selskapet har regnskaps- og revisjonsplikt. Innlevering av ligningsoppgave gir ligningsmyndighetene direkte tilgang til ligningsinformasjon, og regnskapsplikt med innlevering av regnskap til Regnskapsregisteret gir anledning til innsyn i selskapets regnskapsmessige informasjon. Særlig uten innlevering av ligningsoppgave, vil ligningsmyndighetene ha liten mulighet til å overprøve de ulike deltakernes opplysninger i deres personlige ligningsoppgaver. Spørsmålet er dermed hvordan slike oppgaveplikter løses i forhold til indre selskaper.

Etter lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav a har «den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for», plikt til å levere selvangivelse. Uten å foregripe oppgavens oppsett, nevnes det her at siden et indre selskap ikke er et selvstendig skattesubjekt, jf. oppgavens punkt 3.1, plikter dermed ikke selskapet å levere selvangivelse. Normalt er imidlertid Hovedmannen og dennes virksomhet organisert som et aksjeselskap, og Hovedmannen plikter derfor å levere selvangivelse for egen virksomhet. Disse opplysningene vil, som Hovedmannens regnskap, mer eller mindre reflektere det indre selskapets drift. Således vil ligningsmyndighetene ha opplysninger som kan relateres til de stille deltakernes ligningsoppgaver. De stille deltakerne vil på sin side ha personlig oppgaveplikt for egen formue og/eller inntekt.

Lignl. § 4-9 nr. 1 bestemmer likevel at selskap som er skattepliktig etter sktl. § 10-40 til 10-48 plikter å levere selskapsoppgave, samt detaljert oppgave over deltakerne, deres andeler med videre. Selskapsoppgaven skal inneholde visse opplysninger som har relevans for beskatning av deltakerne. Men når Oppgaveregisteret angir oppgaveplikten på opplysninger fra Enhetsregisteret, hvor indre selskap verken kan eller skal registreres, innebærer dette en svakhet ved oppgaveplikten for indre selskap etter lignl. § 4-9.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Jf. opplysning fra Brønnøysundregistrene, mai 2011

Ved selskapslovens ikrafttredelse i 1985, gjaldt regnskapsloven av 13.5.1977. Før selskapsloven trådte i kraft, gjaldt ingen generell regnskapsplikt for ansvarlige selskap slik det gjorde for aksjeselskap, jf. daværende regnskapslov § 1 (2). Regnskapsplikt for ansvarlige selskap ble dermed vurdert etter den generelle regel i § 1 (1) hvor det fulgte at den som drev «næringsvirksomhet har regnskapsplikt for slik virksomhet». Det ansvarlige selskap, herunder de indre selskap, hadde dermed regnskapsplikt dersom virksomhetsvilkåret var oppfylt. Plikten ble av Selskapslovutvalget ansett å tilligge selskapet som sådant.

Det bør likevel nevnes at indre selskap var fritatt fra regnskapsplikten ved forskrift av 16.12.1998.<sup>16</sup> Forskriften ble opphevet fra 2005 da man ønsket en mer reell adgang til kontroll av indre selskapers virksomhet.

Regnskapsplikt for indre selskap etter gjeldende rett vurderes etter gjeldende regnskapslov av 17.7.1998 nr. 56 (rskl.). Indre selskap vil være regnskapspliktige dersom selskapet ikke faller inn under unntaket i rskl. § 1-2 (1) nr. 4 andre strekpunkt om blant annet omsetning, antall ansatte og ansvarsfordeling.

Konsekvensen av å ha regnskapsplikt følger av § 3-1. Selskapet vil da ha plikt til å «utarbeide årsregnskap og årsberetning» i tråd med regnskapslovens øvrige bestemmelser. Etter sel. § 2-24 påligger plikten «den enkelte deltaker», men plikten gjelder ikke for stille deltakere, jf. bestemmelsens andre punktum. Unntaket må sies å ha sammenheng med at stille deltakere er gitt en noe passiv rolle etter selskapsloven generelt.<sup>17</sup> Regner man med at selskapet består av en Hovedmann og resten er stille deltakere, vil altså regnskapsplikten påligge Hovedmannen.

Regnskapet til det indre selskapet vil reflektere Hovedmannens virksomhet og er gjerne derfor identisk med hans eget regnskap. Samtidig kan regnskapet også gi

---

<sup>16</sup> Ot.prp.nr.39 (2004-2005) s. 117

<sup>17</sup> Sml. Woxholth 2008, kommentarer til selskapsloven § 2-24

ligningsmyndighetene et mer eller mindre fullstendig bilde av hvordan personinntekt og næringsinntekt skal fordeles på de øvrige deltakerne.

Et regnskapspliktig indre selskap vil også ha revisjonsplikt etter revisorloven (revl.) § 2-1 (1). Som for regnskapsplikten, gjelder unntak for indre selskap om blant annet omsetning, antall deltakere og ansvarsfordeling, jf. § 2-1 (2) hhv. nr. 2 og 4.

Det er verdt å merke seg at som følge av at et indre selskap ikke fremstår som selskap utad, og at det ikke er registrert i Foretaksregisteret, er det grunn til å tro at flere regnskapspliktige IS ikke leverer årsregnskap m.v. til Regnskapsregisteret. Som Finansdepartementet selv sier i Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) s.111, vil manglende innsending ofte være en konsekvens av at Regnskapsregisteret ikke har mulighet til å identifisere ethvert regnskapspliktig indre selskap. Gjennom selvangivelsesregisteret for næringsdrivende hadde man i 2007 «identifisert» 587 indre selskap. Regnskapsregisteret hadde likevel kun registrert 257 godkjente årsregnskap, noe som utgjør en andel på om lag 43,80 %. <sup>18</sup> Noen av de øvrige selskap var antageligvis omfattet av unntaksreglene, men neppe alle av de resterende 56,20 %. Med denne problemstillingen i mente foreslo Finansdepartementet at Regnskapsregisteret og skatteetaten skulle inngå avtale om informasjonsutveksling i nevnte Odeltingsproposisjon. Per i dag har derfor Regnskapsregisteret avtale om slik informasjonsutveksling med Skatteetaten. Registeret opplyser at de imidlertid ikke har mulighet til å følge opp indre selskap da de ikke kan få tildelt organisasjonsnummer, og at indre selskap dermed ikke er omfattet av avtalen. Finansdepartementets målsetting har dermed ikke fått den virkning som var ønsket.

---

<sup>18</sup> Opplysning fra Regnskapsregisteret, januar 2011

## **2.4 Utbetaling av midler fra selskapet**

### **2.4.1 Innledning**

I en økonomisk virksomhet vil det alltid være interessenter som har krav på beløp fra selskapet som driver virksomheten. Alt etter hvilke typer utbetalinger det gjelder, vil beskatningsreglene variere med tilhørende ulike skattesatser. Nedenfor presenteres de mest sentrale utbetalingsscenarier, aktuelle for oppgavens vedkommende.

### **2.4.2 Regulære lønnsuttak**

Som alle andre virksomheter vil et indre selskap, eller *selskapets virksomhet* for å være mer nøyaktig, kunne ha ordinære ansatte som hever lønn for sin arbeidsinnsats. Den ansatte vil da være i kontrakt med Hovedmannen (i dennes virksomhet) med et regulært ansettelsesforhold med en arbeidsforpliktelse i virksomheten. Slik lønn vil være personinntekt for arbeidstakeren etter sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav a og gir grunnlag for trygdeavgift og toppskatt for skattyteren. Arbeidsgiver (selskapet) må videre besørge betaling av arbeidsgiveravgift, mens arbeidstakeren kan opparbeide trygde- og pensjonsrettigheter.

### **2.4.3 Arbeidsgodtgjørelse**

En deltaker i et selskap kan ha en arbeidsforpliktelse i selskapet som da gjerne er regulert i selskapsavtalen. Dersom deltakeren deltar i selskapets virksomhet, omtales han gjerne som en «aktiv deltaker». En slik direkte arbeidsforpliktelse der deltakeren «tar del i forvaltningen av selskapet», gir videre deltakeren rett til å få utbetalt en «særskilt godtgjørelse» for sin arbeidsinnsats, jf. sel. § 2-26 (1). Godtgjørelsen vil komme i tillegg til annet som deltakeren kan ha krav på etter selskapsavtalen. I korte trekk reguleres beskatningen av slik lønn av sktl. § 12-2 bokstav f og beskattes som personinntekt i næring, uten at arbeidsgiveren må betale arbeidsgiveravgift. Trygdeavgift med høy sats og toppskatt kan også påløpe. Deltakeren opparbeider likevel trygde- og pensjonsrettigheter. Arbeidsforpliktelsen kan være organisert ved at deltakerne opptrer som selvstendig næringsdrivende.



#### **2.4.4 Utdeling av overskuddsandel**

En stille deltaker vil også kunne ha krav på overskuddsandel fra det indre selskapet etter den fastsatte eierfordelingen i selskapsavtalen. Slik utdeling vil i korte trekk innebære kapitalinntekt for deltakeren med skattesats på 28 %. Hvor mye deltakeren har krav på, vil følge av selskapsavtalen. Normalt beregnes deltakerens rett til overskuddsandel etter eierandel, som beror på omfanget av deltakerens innskudd eller annen ansvarskapital i virksomheten. Andre fordelingsnøkler kan også brukes, og det visstnok mest vanlige tidligere var at overskuddsandelene ble bestemt ut i fra den respektive deltakers eierandel og arbeidsinnsats.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Ravnaas 2008, s. 20

### 3 TREDJE DEL – SKATTERETTLIG UTGANGSPUNKT

#### 3.1 Innledning

Oppgavens hovedfokus ligger på hvordan man skal klassifisere utbetalinger til stille deltakere i indre selskap, når de har krav på både kapitalavkastning og arbeidsgodtgjørelse. Spørsmål som må stilles er altså for det første hvilken hjemmel man har dersom man ønsker å omklassifisere inntekt, og for det andre ved hvilke tilfeller det er anledning til å foreta omklassifisering.

Det følger av et grunnleggende prinsipp i skatteretten at ved vurderingen av en skattyters skatteplikt, må utgangspunktet være den eller de privatrettslige disposisjon som ligger til grunn.<sup>20</sup> For tilfeller som denne oppgaven gjelder, vil det foreligge en avtale mellom selskapsdeltakerne om hva en deltaker har krav på for egen ansvarskapital og for egen arbeidsinnsats. Det er derfor klart at det i alle fall som utgangspunktet vil være avtalefrihet mellom selskapet og den aktive deltakeren om klassifiseringen. Dette kommer også til uttrykk i UTV 2009 s. 1284 (SKD) der det uttales at det skal være «stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere i forhold til om de vil ta ut arbeidsvederlag fra selskapet», med henvisning til forarbeider og Lignings ABC. Det påpekes at deltakeren skal ha rett til å ta ut overskudd som utdeling, i stedet for arbeidsgodtgjørelse. Utgangspunktet for den skatterettslige klassifiseringen blir altså hvilken merkelapp selskapet/deltakeren har valgt å sette på utbetalingen. Det er likevel også klart at det må være en grense for hvordan man skatterettslig kan fordele utbetalinger, og at det dermed er rom for overprøvelse fra ligningsmyndighetenes og domstolenes side.

Skatteloven innehar ingen direkte hjemmel for omklassifiseringsspørsmålet. Det rettslige utgangspunktet for omklassifisering virker derfor å bero på en tolkning av de ulike beskatningshjemler for ulike typer inntekt. Man må eksempelvis vurdere hva som

---

<sup>20</sup> Se eksempelvis Zimmer/BAHR 2010, s. 48

etter sktl. § 12-2 bokstav f er "godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap" ved bruk av alminnelig rettsanvendelse. Stemmer ikke skattyterens klassifisering i forhold til de reelle forhold, kan ligningsmyndighetene ha adgang til å endre ligningen. Omklassifisering kan dermed sies å være en beskrivelse av den rettsanvendelsesprosess som finner sted. Adgangen til omklassifisering ved rettsanvendelse må naturlig nok være begrenset til alminnelig rettskildelære ved vurderingen av den enkelte skatterettslige hjemmel.<sup>21</sup>

Man kan også tale om omklassifisering som resultat der man benytter andre konkrete hjemler for å fravike skattyters oppgitte ligning, som eksempelvis den ulovfestede omgåelseslæren eller sktl. § 13-1 om skjønnsfastsettelse ved interessesfellesskap.

Stille deltakere i indre selskap er ikke gjenstand for egne særskilte beskatningsregler for blant annet utdelinger og arbeidsgodtgjørelse mottatt fra et indre selskap. Dette innebærer for det første at skattelovens alminnelige regler om beskatning av personinntekt og alminnelig inntekt kommer til anvendelse. For det andre betyr det at de alminnelige regler om tilsidesettelse ved bruk av omgåelse, tilordning med videre også kommer til anvendelse.

Det indre selskapet i seg selv er etter sktl. § 2-2 (2) bokstav c ikke et eget skattesubjekt, men deltakerne skal «lignes hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt», jf. bestemmelsens tredje ledd. Dette har den konsekvens at man foretar såkalt nettoligning. Beskatning ved nettoligning er regelen for beskatning av alle deltakerlignede selskaper, jf. sktl. § 10-40 flg.

Nettoligning innebærer at det foretas et separat inntekts- og formuesoppgjør på selskapets hånd, som om dette var skattyter, jf. sktl. § 10-41 (1). Nettoligning skiller seg dermed fra beskatning av andre rettssubjekter som blant annet aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er egne rettssubjekter, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav a. For slike subjekter er det selskapet selv som beskattes for overskudd eller har rett til fradrag

---

<sup>21</sup> Sml. Revisjon & Regnskap, 6/2010, s. 47

ved regnskapsmessig underskudd. Når oppgjøret er klart, fordeles nettoresultatet på deltakerne til beskatning eller fradrag i alminnelig inntekt som normalt ellers.<sup>22</sup> Fordelingen skjer etter deltakernes andel i det indre selskap som fastsatt i selskapsavtalen. Nettometoden er hjemlet og beskrevet i sktl. §§ 4-40 og 4-41, samt §§ 10-41 til 10-48. Slik nettoligning gjelder imidlertid kun for fastsettelse av alminnelig inntekt.

For deltakere i indre selskap, innebærer nettoligning at de må se seg bundet av de skatterettslige disposisjoner som selskapet har foretatt og foreta et skatterettslig oppgjør ut i fra dette. Har selskapet gått med underskudd, kan den respektive deltaker føre sin del til fradrag i hans andre inntektskilder. Foreligger det derimot overskudd, kommer deltakerens andel av dette til beskatning hos deltakeren selv. Oppgjøret blir individuelt for den enkelte deltaker i forhold til eierandel i det indre selskapet.

Selskaper som ikke anses som egne skattesubjekter etter sktl. § 2-2 (2), omtales som deltakerlignede selskaper (DLS).

## **3.2 Beskatning av godtgjørelse for arbeid, sktl. § 12-2 bokstav f**

### **3.2.1 Hovedregel**

En deltaker som arbeider i et indre selskap vil ha krav på «særskilt godtgjørelse» for sin arbeidsinnsats, jf. sel. § 2-26 (1). Godtgjørelsen beskattes etter sktl. § 12-2 bokstav f som personinntekt for deltakeren og er skattemessig en driftskostnad for selskapet, jf. sel. § 2-25 (1). Godtgjørelsen behandles dermed ikke av nettometoden da den anses som kostnad for selskapet før endelig resultat. Fordi sktl. 12-2 bokstav f benyttes, betales det ikke arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen, og selskapet slipper andre arbeidsgiverplikter.

---

<sup>22</sup> Zimmer/BAHR 2010, s. 471 flg.

Godtgjørelse etter § 12-2 bokstav f vil ha sitt grunnlag i sel. § 2-26 og deltakerens arbeidsforpliktelse i selskapet. I utgangspunktet taler ordlyden i § 2-26 for at det kun er en personlig deltaker som kan motta slik godtgjørelse. Godtgjørelsen må bygge på at det faktisk er utført en arbeidsinnsats og at utbetalingen har tilstrekkelig nærhet til det utførte arbeidet. Deltakeren vil ha krav på godtgjørelse uten hensyn til om selskapet har under- eller overskudd i årsregnskapet, da godtgjørelsen trekkes fra selskapets resultat før endelig netto årsresultat vil foreligge.

Siden godtgjørelsen regnes som personinntekt, beskattes utbetalingen dermed med en høyere skattesats enn kapitalinntekt som benyttes der det foretas utdelinger av overskuddsandeler fra DLS. Godtgjørelsen skal etter folketrygdeloven § 23-3 (2) punkt 3 belastes med trygdeavgift med høy sats. For kapitalinntekt (overskuddsutbetaling) ligger skattesatsen på 28 %, mens det for godtgjørelse altså må betales trygdeavgift og eventuelt høyeste toppskatt. Forskjellene i skattesatser gir et sterkt incitament til å føre mest mulig av utbetalingene som overskuddsandeler. På den andre siden vil arbeidsgodtgjørelse gi deltakeren rett til pensjonspoeng og andre trygderettigheter, slik at en overutbetaling som arbeidsgodtgjørelse kan gi deltakeren større rett til ytelser enn det han skal ha krav på. Sistnevnte tilfelle er imidlertid ikke et fokus i denne oppgaven.

For å eksemplifisere nettoligning av DLS der det utbetales arbeidsgodtgjørelse, kan følgende eksempel brukes. Et selskap med fire deltakere har et overskudd før utdeling av arbeidsgodtgjørelse på 1 000 for et ligningsår. Deltakerne eier hver  $\frac{1}{4}$  av selskapet og de har dermed like eierandeler. To av deltakerne har krav på godtgjørelse etter sel. § 2-26 lik 300. Nettolikning etter sktl. § 10-41 (1) kan dermed gi følgende likningsmessige resultat for deltakerne:

Tabell 1 – Nettolikning med utbetalt arbeidsgodtgjørelse

Foreløpig resultat uten arbeidsgodtgjørelse	1 000
- Arbeidsgodtgjørelse til A	300
- Arbeidsgodtgjørelse til B	300
= Netto årsresultat	400
Overskuddsandel til A, B, C og D	100 (400 / 4)

Hvis man forutsetter en utbetaling av arbeidsgodtgjørelse lik 100 der høyeste toppskatt påløper, uten at det samtidig er andel fra selskapets overskudd til beskatning hos deltakeren, kan man få følgende beregning av skatt:

Tabell 2 – Skattebelastning ved arbeidsgodtgjørelse

Skatt på alminnelig inntekt:	100 x 28 %	=	28,00
Trygdeavgift, høy sats:	100 x 11 %	=	11,00
<u>Toppskatt:</u>	<u>100 x 12 %</u>	=	<u>12,00</u>
Total skattebelastning:		=	51,00

Det må bemerkes at dersom personinntekten er under innslagspunktet for høyeste toppskatt, vil skattebelastningen være mindre enn 48,16 % som er den totale skattebelastningen for kapitalavkastning (se punkt 3.3).<sup>23</sup> (For 2011 er innslagspunktet for toppskatt trinn 2 på 765 800,-.)

### 3.2.2 Unntak for stille deltakere

Det gjelder et unntak for beskatning ved utbetaling av arbeidsgodtgjørelse til deltakere med ansvar begrenset til et bestemt beløp.<sup>24</sup> En stille deltaker vil ha et slikt begrenset

---

<sup>23</sup> Sml. Revisjon & Regnskap, 6/2007

<sup>24</sup> Lignings ABC 2010/2010, s. 879

ansvar, og faller dermed innunder unntaket. Unntaket beror på ligningsmyndighetenes tolkning av skatteloven § 12-2. Det er uttalt i Lignings ABC at utbetalingen behandles som regulær lønn dersom selskapet har benyttet denne klassifiseringen. Hvis ikke, behandles utbetalingen som arbeidsgodtgjørelse etter § 12-2 bokstav f. Begrunnelsen for hvorfor ligningsmyndighetene har valgt denne løsningen, kan tenkes å bero på at skattebelastningen er høyere ved lønn, enn ved arbeidsgodtgjørelse. Er det innberettet utbetaling med høyere skattesats enn nødvendig, får selskapet og deltakeren stå for valget selv. Løsningen gjaldt for så vidt også før skattereformen av 04/05 og er slik videreføring av gjeldende rett.<sup>25</sup>

### **3.3 Beskatning av overskuddsandel – Kapitalavkastning**

Ved overskudd hos det indre selskapet, kan det være at den stille deltakeren har rett til utdeling av kapital fra selskapet. Etter sktl. § 10-42 (1) skal det da «beregnes tillegg i alminnelig inntekt» for deltakeren. Beskatningsmåten har likheter med aksjonærmodellen, da man for begge tilfeller benytter en skjermingsmodell for mottatt utdeling. Tillegget i alminnelig inntekt beregnes ved at overskuddsandelen etter § 10-41 multipliseres med deltakerens skattesats, adderes med deltakerens skjerming og summen trekkes dernest fra verdien av utdelingen, jf. § 10-42 (3). Dermed sikres deltakeren en avkastning lik risikofri avkastning i markedet for øvrig. Samlet sett utgjør skattesatsen 48,16 % på utdelinger fra DLS til personlig deltaker; det samme som for aksjonærer i aksjeselskap.

For å eksemplifisere beskatning av utdeling, kan man tenke seg at en deltaker først har en andel av gjeldende overskudd på 100, hvorpå deltakeren mottar en utdeling med tilsvarende verdi. Skatteberegningen for deltakeren blir da:

---

<sup>25</sup> NOU 2005:2, pkt. 8.2.2

Tabell 3 – Skattebelastning ved kapitalavkastning

Skatt på andel av overskudd:	100 x 28 %	=	28,00
<u>Skatt på utdeling:</u>	<u>72 x 28 %</u>	<u>=</u>	<u>20,16</u>
Total skattebelastning:		=	48,16

(Skjerming er ikke beregnet da beløpet vil variere etter de individuelle forhold.)

### 3.4 Tilsidesettelse – Hjemmel for omklassifisering

Den enkelte skattyter plikter å levere selvangivelse for skatteoppgjøret for det foregående kalenderår, jf. lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav a. Etter at den enkelte skattyter har levert oppgave til ligningsmyndigheten, vil det være myndighetenes oppgave å gjennomgå selvangivelsen for å fastsette beskatningen av skattyters formue og inntekt for det foregående år. Skattyters informasjon og påstander kan imidlertid ikke alltid tas på ordet, og spørsmålet er dermed hvordan ligningsmyndighetene kan gå fram for å overprøve skattyters inngitte opplysninger.

Ligningsmyndighetene er gitt ulike hjemler til å korrigere skattyters skatterettslige vurdering når det gjelder det faktiske grunnlaget for ligningen og hvilke skatteregler som kommer til anvendelse. Slike korrigeringshjemler omtales særlig av ligningsmyndighetene selv som «tilsidesettelse».<sup>26</sup>

En slik hjemmel for tilsidesettelse følger av lignl. § 8-1. Det følger av denne bestemmelsen at det er ligningsmyndighetene som «avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger». Det er i forarbeidene til ligningsloven påpekt at ligningsmyndighetene «må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige».<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Lignings ABC 2010/2011, s. 1169

<sup>27</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 100



Et slikt synspunkt vil være i tråd med sivilrettens krav til bevisbedømmelse om å legge til grunn det faktum som anses å være mest sannsynlig. Bestemmelsen gir uttrykk for et alminnelig ligningsmessig prinsipp som altså gir myndigheten en plikt til å vurdere det mest sannsynlige faktum etter fri bevisbedømmelse og basere ligningen av skattyter på resultatet av vurderingen. Ligningsmyndighetenes vurdering er underlagt domstolenes prøvelsesadgang.

Tilsidesettelse av informasjon skattyters oppgitte ligning kan også hjemles i blant annet den ulovfestede omgåelseslæren og i sktl. § 13-1 om skjønnsfastsettelse ved interessefelleskap. Disse to konkrete skatterettslige hjemlene, behandles nærmere i oppgavens punkt 4.2.

I tillegg kommer ligningsmyndighetenes selvsagte rett til å vurdere skatteplikten ved å tolke den konkrete skattehjemmel. En slik ordinær rettsanvendelse der man vurderer skatteplikten innenfor rammen av gjeldende skatterettslige regler, kan sies å ligge implisitt i myndighetenes kompetanse.<sup>28</sup>

Ligningsmyndigheten kan dermed gjennomgå skattyters oppgitte personinntekt og alminnelig inntekt ved vurderingen av om fordelingen er riktig ut i fra de foreliggende opplysninger.

---

<sup>28</sup> Sml UTV 2010 s. 1073, s. 1077

## **4 FJERDE DEL – NÆRMERE OM OMKLASSIFISERING**

### **4.1.1 Innledning**

Det rettslige grunnlag for å kunne omklassifisere inntekt til en stille deltaker kan tenkes hjemlet på flere måter. Både den ulovfestede omgåelseslæren, sktl. § 13-1 og alminnelig rettsanvendelse kan føre til omklassifisering av inntekt generelt. Problemstillingen blir dermed hva som vil være den riktige framgangsmåte der en aktiv stille deltaker både mottar kapitalavkastning og arbeidsgodtgjørelse.

Utgangspunktet for vurderingen før man foretar en omklassifisering, vil være de underliggende privatrettslige disposisjoner som danner grunnlaget for den skatterettslige vurderingen. Avtaler om utbetaling av en nærmere bestemt arbeidsgodtgjørelse og kapitalavkastning ligger altså til grunn for vurderingen. Det oppstår imidlertid en konflikt når ligningsmyndighetene og domstolene sier at beløp som er utbetalt som kapitalavkastning, i stedet må anses å være arbeidsgodtgjørelse.

I de to nevnte dommene var enkelte skatterettslige vurderinger i søkelyset og disse vil i denne delen av oppgaven tas opp til nærmere behandling. For det første gjaldt Høyesteretts vurderinger den hjemmel som ble anført som grunnlag for omklassifisering av inntekten fra alminnelig inntekt til personinntekt, altså fra kapitalavkastning til arbeidsgodtgjørelse. Hjemmelsgrunnlaget ble utførlig behandlet i dommen om SEB Enskilda AS og har vært gjenstand for kritikk i egne artikler i tilknytning til dommen.

For det andre må det settes et særskilt søkelys på måten likningsmyndighetene, med tilsagn fra Høyesterett, avgjorde hvordan personinntekten skjønnsmessig skulle fastsettes. Metoden som ble benyttet har også vært gjenstand for kritikk i teorien, slik at dette også må behandles oppgaven.

Innledningsvis omtales de to dommene som er nevnt over, slik at leseren har oversikt over de faktiske grunnlag i dommene.

#### **4.1.2 SEB Enskilda AS – Rt. 2009 s. 105**

Den første av dommene som særskilt vil omtales i denne delen av oppgaven, gjaldt et fondsmeglerforetak, etablert i 1994 med SEB Enskilda AS som Hovedmann. Hovedmannen eide 84 % av totalkapitalen i selskapet, mens de stille deltakerne eide de resterende 16 %. Deltakernes eierandel var knyttet til innskutt kapital i virksomheten og deres begrensede ansvar. Virksomheten var Hovedmannens egen fondsmeglervirksomhet og deltakerne var forpliktet i egen avtale å arbeide for selskapet. Arbeidsdeltakelsen skjedde for så vidt ved at deltakerne var selvstendig næringsdrivende. Opphørte arbeidsforholdet, så måtte også selskapsdeltakelsen avsluttes ved deltakerens uttreden. Godtgjørelsen for deltakernes arbeid i selskapet var fastsatt i egen avtale og inngikk i hver deltakers andel av overskuddet. Et basis beløp og diskresjonær bonus knyttet til den enkelte deltaker ble av Hovedmannen meldt til skattemyndighetene som personinntekt. Resterende deler av overskuddsandelene ble ansett som kapitalavkastning på den innskutte kapital og dermed meldt å være kapitalinntekt. Kapitalavkastningen ble utbetalt forholdmessig på innskutt kapital i forhold til Hovedmannens andel.

Selskapskapitalen i det indre selskapet bestod av om lag NOK 21 000 000, hvorav de stille deltakerne hadde innbetalt om lag NOK 7 100 000. Utover selskapskapitalen, stilte Hovedmannen med lån, sikkerhet og andre lånefasiliteter, slik at de stille deltakernes andel av totalkapitalen ble redusert i forhold til deres andel av selskapskapitalen. For det lån Hovedmannen stilte med som oversteg selskapskapitalen, betalte selskapet en fastsatt rente på 15 % til Hovedmannen. I forhold til totalkapitalen i selskapet, mottok de stille deltakerne dermed mer enn det deres andel skulle tilsi.

For ligningsårene 2002 og 2003 som saken gjaldt, var avkastningen som de stille deltakerne mottok beregnet til henholdsvis 1056 % og 723 %. Ligningsmyndighetene gikk til sak da de mente at kapitalavkastningen var for høy, da slik at en for stor andel

av utbetalingene til de stille deltakerne var klassifisert som kapitalinntekt (avkastning på innskutt kapital). Omgåelselæren og omklassifisering ved interessefelleskap etter sktl. § 13-1 ble vurdert, men ikke funnet å kunne anvendes. For å foreta omklassifisering anførte derfor likningsmyndighetene tilsynelatende lignl. § 8-1 og sktl. § 12-2 bokstav f som rettslig grunnlag.

Høyesterett var for det første enige i at «kapitalavkastningen er blitt kunstig høy», og viste til at det var Hovedmannen som hadde stilt med nødvendig kapital ved lån, garantier og lånefasiliteter. Førstvoterende siterte Lagmannsrettens treffende uttalelse der det ble påpekt manglende rimelighetsforhold mellom den høye kapitalavkastningen og den betydning kapitalinnskuddene hadde for opparbeidelsen av selskapets overskudd.<sup>29</sup>

Ankende part mente at de systemverdier som fantes i selskapet også måtte henføres deltakerne, men retten fant at det vesentligste av slike verdier var oppebæret av Hovedmannen. Dette momentet forsterket altså synspunktet om at avkastningen var for høy. Etter en gjennomgang av arbeidsforpliktelsen som hvilte på deltakerne, ble det slått fast at «innskuddsavkastningen knyttes [...] direkte til arbeidsprestasjonen». I lagmannsretten var for så vidt selskapet klar på at tildelingen av eierandelene, og dermed utdelingene, var med bakgrunn i arbeidsinnsatsen, men viste til Kruse-Smith dommen<sup>30</sup> og mente dette ikke var relevant. Høyesterett var imidlertid ikke enig og viste til den direkte sammenhengen mellom utbetalingene og arbeidsprestasjonen. Det var kun posisjonen som aktiv deltaker som ga rett til overskuddsandeler, og da kun løpende som sådan, da uttreden ikke ga rett til overskuddsandel eller annen verdistigning i selskapet. Man kunne dermed omklassifisere deler av kapitalinntekten til personinntekten, med dertil høyere skattesats.

---

<sup>29</sup> Rt. 2009 s. 105, avsnitt 93

<sup>30</sup> Rt. 2000 s. 758

Omklassifiseringen ble avslutningsvis gjort med bakgrunn i Ligningsmyndighetenes vurdering, som gjorde at utbetalte overskuddsandeler ut over 15 % av innskutt ansvarskapital, ble omklassifisert til arbeidsrelatert inntekt (personinntekt). Førstvoterende uttalte at det var «naturlig at ligningsnemnden i denne saken har tatt utgangspunkt i hva som kan anses som avkastning på innskutt kapital».

#### **4.1.3 The Boston Consulting Group AB – Rt. 2010 s. 527**

Saken om The Boston Consulting Group AB gjaldt det internasjonale konsulentselskapet med samme navn (uten AB). Selskapets konsulentvirksomhet i Norge var organisert gjennom det indre selskapet The Boston Consulting Group IS. Hovedmannen var det svenske selskapet, mens tre norske privatpersoner var stille deltakere.

Hovedmannen eide 35 % av selskapet, mens de resterende 65 % var knyttet til eierandelene til de stille deltakerne. For Hovedmannen gjaldt et avtalt kapitalinnskudd på NOK 10 500 000, men i realiteten var NOK 19 500 000 innskutt av Hovedmannen. De stille deltakerne hadde på sin side ansvar knyttet til en ansvarskapital oppad begrenset til totalt NOK 19 500 000. Ansvarskapitalen var imidlertid ikke innbetalt og kan dermed anses som en type reservekapital. Betydningen av innbetalt ansvarskapital i forhold til ikke innbetalt ansvarskapitalen omtales under punkt 4.4.

De stille deltakerne forpliktet seg til å arbeide for selskapet og deltakelsen i selskapet opphørte ved opphør av ansettelsen. Ved opphør av ansettelsen hadde deltakerne ikke krav på overskuddsandel for inneværende år. Som i saken om SEB Enskilda AS, hadde de stille deltakerne da heller ikke rett til andel av verdistigningen i selskapet, kun løpende overskuddsandeler.

De stille deltakerne mottok i 2002 og 2003 ordinær lønn, samt overskuddsandeler fastsatt i henhold til de avtalte eierandeler. Ordinær lønn var av skattyterne klassifisert som personinntekt, mens overskuddsutbetalingene var klassifisert som kapitalinntekt med dertil lavere skattesats.

Som i dommen om SEB Enskilda AS, var spørsmålet hvordan man på riktig måte skulle klassifisere utbetalingene fra det indre selskapet til de stille deltakerne. Høyesterett tok det samme utgangspunkt som for SEB Enskilda AS og vurderte om utbetalingene for kapitalavkastning i realiteten var godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats.<sup>31</sup> Som følge av at alle innsatsfaktorer tilhørte og ble finansiert av Hovedmannen, samt at verdien for selskapet å ha tilgang til reservekapitalen fra de stille deltakerne ikke kunne ha vært særlig stor, ble alt av utbetalinger omklassifisert til personinntekt.

## **4.2 Omklassifisering av inntekt**

### **4.2.1 Skatterettslig omgåelse**

I særlig dommen om SEB Enskilda AS, ble den ulovfestede omgåelseslæren vurdert benyttet av ligningsmyndighetene, men bare så vidt kommentert av Høyesterett. Omgåelseslæren har oppstått som følge av det i utgangspunktet anses helt legitimt av skattyter å innrette seg slik at man beskattes for et så lavt beløp som mulig. Det er likevel klart at det gjelder visse grenser for hvordan man kan innrette seg, noe som har gitt opphav til den ulovfestede omgåelseslæren. Det sentrale er å trekke grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel omgåelse.<sup>32</sup> Grunnlaget for omgåelseslæren er i det vesentligste høyesterettspraksis, se særlig Rt. 2007 s. 209 (Hex).

Det stilles i grove trekk to kumulative vilkår. Det første er at det hovedsaklige formål må ha vært å spare skatt, og det andre at disposisjonen, dens formål og virkning ut i fra en totalvurdering må stride mot skattereglenes formål.

En utbetaling fra et indre selskap som er klassifisert som kapitalinntekt, vil kunne medføre en skatterettslig besparelse. Det kan på generelt grunnlag ikke utelukkes at store deler av en total utbetaling til en deltaker, klassifisert som kapitalinntekt, bevisst

---

<sup>31</sup> Rt. 2000 s. 758, avsnitt 39

<sup>32</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett 2009, s. 60 flg.

er valgt for spare skatt. Hvorvidt det andre vilkåret er oppfylt, vil bero på en totalvurdering i det enkelte tilfellet.

Et annet eksempel på en regel som skal motvirke omgåelse av skattereglene, finnes i sktl. § 13-1 som omhandler skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap. Bestemmelsen ble også vurdert av ligningsnemnda, men ble altså heller ikke benyttet.

Svaret på hvorfor verken omgåelseslæren eller skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 ble benyttet, ble i de to sentrale dommene ikke gitt i utover at man i dommen om SEB Enskilda AS viste til at ligningsnemnda ikke fant at de to hjemmelsgrunnlagene kunne benyttes. Årsaken kan mest sannsynlig finnes i at det ikke er behov for å vurdere særskilte grunnlag for omgåelse, når man i stedet «kommer i mål» med alminnelig rettsanvendelse av sktl. § 12-2 bokstav f og omklassifiserer deretter.

#### **4.2.2 Omklassifisering og tvangslønn**

Når verken den ulovfestede omgåelseslæren eller sktl. § 13-1 kunne benyttes i dommene, som for så vidt er konkrete skatterettslige hjemler for blant annet korrekt klassifisering av inntekt, oppstår spørsmålet hvordan man i stedet skal gå fram ved vurderingen. I forarbeidene knyttet til skattereformen 2004-2006 ble det advart mot å benytte ulovfestet skjønn mot de mer sjablonmessige regler. Dette ville være å justere systemsvakheter het det.<sup>33</sup> Man ville likevel ikke stenge døren helt for skjønnsmessig fastsettelse, noe som er del av bakgrunnen for sktl. § 13-1 som åpner for gjennomskjæring ved skjønn.

Der en deltaker har en arbeidsforpliktelse, og dermed har krav godtgjørelse for sitt arbeid, vil utbetalingen bestå av både personinntekt og kapitalinntekt. Skatt på kapitalavkastning har lavere skattesats og som vist til tidligere, vil det å klassifisere mer

---

<sup>33</sup> NOU 2005:2, pkt 8.2.3

av inntekt som kapitalavkastning kunne innebære en skatterettslig tilpasning til beskatningsreglene.

Ligningsmyndighetens oppmerksomhet på dette område kan raskt oppnås både ved at det ikke tas ut arbeidsgodtgjørelse overhodet og når det foreligger et klart misforhold mellom arbeidsgodtgjørelse og annen utdeling. Et klart tilfelle fra rettspraksis finner vi i Rt. 2006 s. 1573 (Fornebuklinikken). Deltakeren hadde arbeidet i sitt eget selskap uten å ta ut lønn for arbeidet, men hadde mottatt en overskuddsandel på NOK 442 000 (avrundet). Skattemyndighetene gikk til sak og krevde at NOK 200 000 av det totale overskuddet ble klassifisert som godtgjørelse for arbeid, noe Høyesterett var enige i og anvendte sktl. § 13-1.

En slik måte å tilordne arbeidsvederlag på som nevnt over, omtales ofte som tvangslønn.<sup>34</sup> Tvangslønn er et begrep som benyttes der skattemyndigheten har vurdert en skattyters oppgitte ligning, og funnet at det er behov for å konstruere lønnsuttak til en eier eller interessent i et selskap som også arbeider i selskapet. Tvangslønn kan skilles fra begrepet omklassifisering da det ved førstnevnte tilfelle enten er utbetalt ingen lønn eller lønn som klart er underpriset i forhold til markedsverdien. Omklassifisering på sin side gjelder hvordan å klassifisere en faktisk foretatt utbetaling.

Tvangslønn handler altså om forholdet mellom arbeidstakerens arbeidsinnsats i selskapet og selskapet som arbeidsgiver.

---

<sup>34</sup> Se særlig Gjems-Onstad, Revisjon & Regnskap 5/2006



Eksempel på ligningsmessig resultat ved bruk av tvangslønn fra Rt. 2006 s. 1573:

*Tabell 4 - Tvangslønn*

Arbeidsgodtgjørelse for A	0
Netto årsresultat	1 341 617
Overskuddsandel for A (33 %)	442 734
<b>Fastsatt arbeidsgodtgjørelse for A («tvangslønn»)</b>	<b>200 000</b>
Nytt beløp for overskuddsandel for A	242 734

I de sentrale dommene om SEB Enskilda AS og The Boston Consulting Group AB har problemstillingen vært den samme som ved tvangslønn; problemstillingen kapitalinntekt versus personinntekt. Forskjellen ligger imidlertid i at det i dommene faktisk ble utbetalt arbeidsgodtgjørelse til deltakerne. Dermed stod man overfor et tilfelle med omklassifisering, og ikke tvangslønn.

For å illustrere bruk av omklassifisering, kan man anta at deltaker A både har krav på arbeidsgodtgjørelse og andel av selskapets netto overskudd:

Eksempel på ligningsmessig resultat ved bruk av omklassifisering for deltaker A:

*Tabell 5 - Omklassifisering*

Utbetalt arbeidsgodtgjørelse	200 000
Utbetalt overskuddsandel	1 000 000
<b>Fastsatt overskuddsandel (omklassifisering)</b>	<b>500 000</b>
Fastsatt arbeidsgodtgjørelse (residual)	700 000

#### **4.2.3 Vurdering av hjemmelsgrunnlaget**

Det rettslige grunnlag for å foreta en omklassifisering av skattepliktig inntekt kan, som vist til i det ovennevnte, tenkes hjemlet på ulike måter. I det følgende drøftes det hjemmelsgrunnlag som ble påropt i de to aktuelle Høyesterettsdommene.

I saken om SEB Enskilda AS anførte selskapet at det ikke forelå «noe rettslig grunnlag for å legge til grunn en annen arbeidsgodtgjørelse» enn det som framkom av avtale mellom selskapet og den respektive deltaker.<sup>35</sup> Bakgrunnen for dette var at ligningskontoret under behandling av saken i lagmannsretten og tidligere hadde henvist til sktl. § 12-2 f sammenholdt med lignl. § 8-1 nr. 1 som grunnlag for endringsligningen. Ankende part mente derfor at det måtte påpekes at en bruk av § 8-1 som grunnlag for såkalt omklassifisering av inntekt, måtte forutsette at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger. Det er også i juridisk litteratur hevdet at lignl. § 8-1 ikke er noe mer enn en bestemmelse om bevisbedømmelse, slik at bestemmelsen ikke kan påberopes som grunnlag for omklassifisering.<sup>36</sup>

Ordlyden i lignl. § 8-1 viser til «hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen». Av ordlyden synes det dermed klart at bestemmelsen kun hjemler en rett til å vurdere det faktiske grunnlaget for ligningen. Som Zimmer påpeker må selve rettsanvendelsen hjemles et annet sted.<sup>37</sup> I slike tilfeller vil det ligge i selve oppdraget at rettsanvendelsen skal finne sted innenfor rammen av gjeldende rett.

I forarbeidene til lignl. § 8-1 fremgår det at reglene om prøving av skattyters oppgitte opplysninger, ble gitt «en ordlyd som klarere enn de någjeldende bestemmelser presiserer at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger».<sup>38</sup> Uttalelsen taler i samme retning som ordlyden for at § 8-1 kun skal benyttes for å klargjøre det faktiske grunnlag for likningen, og ikke mer.

---

<sup>35</sup> Rt. 2009 s. 105, avsnitt 27 flg.

<sup>36</sup> Se Zimmer, UTV 2010 s. 1073

<sup>37</sup> UTV 2010 s. 1073, side 1077

<sup>38</sup> Ot.prp.nr.29 (1978-1979), s. 98

I dommen fra SEB Enskilda AS henviser annenvoterende, som voterende for flertallet, til at lignl. § 8 «ikke sier noe annet enn det som måtte ha vært lagt til grunn uten denne lovbestemmelsen». Med dette henviste han nok til at et slikt utgangspunkt uansett måtte følge av ligningsmyndighetenes implisitte kompetanse. Videre fremgår det av dommen at ligningsmyndighetene må «fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle de foreliggende opplysninger [...]. I den utstrekning det ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragposter må tas stilling til rettsspørsmål, må også disse vurderes av ligningsmyndigheten må selvstendig grunnlag». Ut i fra denne uttalelsen kan det virke som om Høyesterett selv er klar over at lignl. § 8-1 ikke danner et selvstendig grunnlag for omklassifisering av inntekt. Skal noe som skattyter selv eksempelvis har klassifisert som alminnelig inntekt, korrigeres til personinntekt, må i stedet en konkret skattemåte benyttes.

Da det i dommen handlet om arbeidsgodtgjørelse som beskattes etter sktl. § 12-2 bokstav f, må altså selve hjemmelen for å kunne foreta omklassifisering av utbetalingene sies å være alminnelig rettsanvendelse av denne bestemmelsen. Spørsmålet må altså være hva, av det som skattyter har mottatt fra selskapet, som skal anses som «godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap». Dette vil være i tråd med annenvoterende sitt synspunkt i SEB Enskilda-dommen.

Førstvoterende i dommen om The Boston Consulting Group AB, som talsmann for en enstemmig Høyesterett, uttalte at «uansett om man ser ligningsloven § 8-1 og skatteloven § 12-2 bokstav f som selvstendige eller overlappende hjemler for korreksjon, må det foretas en reell vurdering av de samlede faktiske forhold». <sup>39</sup> Det avgjørende var videre «hvilken klassifikasjon som er riktig ut fra en reell vurdering av forholdene i [saken]». Hans avsluttende kommentar må sies å være i tråd med det som tidligere i oppgaven er sagt om hvordan omklassifiseringen skal gjennomføres. Han er likevel ikke klar på hva den rettslige hjemmel for omklassifisering er. Zimmer uttaler at

---

<sup>39</sup> Rt. 2010 s. 527, avsnitt 35

utsagnet kan tas til inntekt for et visst «tilbakefall», men uansett hvordan man ser på det, vil resultatet av overprøvingen uansett bli det samme.<sup>40</sup>

Det kan i denne forbindelse kommenteres avslutningsvis at det nok er behov for en klargjøring for hvordan man skal omtale lignl. § 8-1 når det gjelder saker om omklassifisering av inntekt. Ligningsmyndighetene har i hvert fall ikke holdt en stødig linje når det gjelder bestemmelsen som hjemmelsgrunnlag.

### **4.3 Skjønnsutøvelsen ved omklassifisering**

#### **4.3.1 Innledning**

Etter at domstolene har kommet til at det faktisk er grunnlag for å foreta en omklassifisering, som oftest i tråd med ligningsmyndighetenes påstand, må man ta stilling til hvorvidt den foretatte omklassifiseringen kan legges til grunn eller ikke. Endringsligningen som er foretatt av ligningsmyndighetene vil nødvendigvis ha et innslag av skjønnsutøvelse, noe domstolene må ta stilling til.

I dom inntatt i Rt. 2005 s. 1461 (Firda Sjøfarmer) måtte Høyesterett ta stilling til om en verdsettelse av konsesjoner som daværende fylkeskattenemnd hadde utøvet, var korrekt. Førstvoterende uttalte i denne sammenheng at utgangspunktet måtte være det skjønn som ligningsmyndighetene hadde utøvet. Dersom dette skjønnet «er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med fravike [sic.] det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet frem til».<sup>41</sup> Førstvoterende i SEB Enskilda-dommen henviste til uttalelsen i dommen om Firda Sjøfarmer og benyttet vurderingsnormen til sitt standpunkt.

Det førstvoterende synes å mene, er at domstolene som utgangspunkt ikke bør overprøve det skjønn som forvaltningen ved ligningsmyndigheten har utøvet. Det kan

---

<sup>40</sup> Zimmer, UTV 2010 s. 1073 på side 1077

<sup>41</sup> Rt. 2005 s. 1461, avsnitt 55

argumenteres med at et slikt standpunkt er uheldig. Dette fordi man legger mye vekt på ligningsmyndighetenes, og dermed statens, syn på hva som vil være korrekt skjønn. Standpunktet virker å stride i mot prinsippet om domstolenes uavhengige posisjon i forhold til lovgiver og forvaltning. Det kan virke som om staten vil få medhold i sin skjønnsutøvelse, dersom man har gitt en begrunnelse og argumentert godt for sin løsning. Rettssikkerheten for skattyter kan dermed tenkes svekket. At ikke domstolene ved slike tilfeller skal kunne overprøve skjønn, kan dermed sies å ha lite for seg.

På en annen side kan man si at det nettopp er ligningsmyndighetene som har best grunnlag for å vurdere skjønn ved ligningsfastsettelsen, da de nødvendigvis vil ha en god skattemessig kompetanse på området. Det kan være nettopp dette som gjorde at annenvoterende i SEB Enskilda-dommen, som flertallet fulgte, uttalte at han ikke kunne se noen lovmessig begrensning i domstolenes prøving av likningskjønn. Likevel avsluttet han med å påpeke at domstolene må vise tilbakeholdenhet med å overprøve ligningsmyndighetenes skjønn, dersom skjønn er «godt overveid og begrunnet». Resultatsmessig er de to synspunktene noenlunde like, men annenvoterende presiserte dermed at det som utgangspunkt ikke var noe som talte i mot at domstolene skulle ha full overprøvingskompetanse.

Annenvoterende sitt syn på domstolenes kompetanse til overprøving må utvilsomt være det mest korrekte av de to vota. Når det ikke finnes hjemmel til å begrense kompetansen, må det være klart at de kan prøve alle sider av det skjønn som er utøvet.

Uavhengig av det som er vurdert i de foregående avsnitt, kan det stilles spørsmål om det Høyesterett gjorde, faktisk kan anses som overprøving. Det kan hevdes at skjønnfastsettelsen gjelder rettsanvendelsesskjønn, og da er det klart at domstolene har ubegrenset overprøvingskompetanse. Uansett vil det være naturlig å ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har kommet fram til. Noe annet ville innebære en unødvendig arbeidsbelastning for domstolene.

Det kan tenkes flere alternative måter å skjønnsmessig fastsette hva som er arbeidsgodtgjørelse og hva som er kapitalinntekt, dersom man ser bort i fra den

løsning som er innberettet av selskapet/deltakeren. Man kan for det første tenke seg at man tar utgangspunkt i hva som er gjengs godtgjørelse for den type deltakere det er tale om, og la kapitalinntekten forbli en residualstørrelse. Å fastsette markedsmessig godtgjørelse vil riktignok kunne være en både vanskelig og omfattende arbeidsoppgave.

For det andre kan man ta motsatt utgangspunkt og fastsette kapitalavkastningen først og la arbeidsgodtgjørelsen forbli en residual. Fastsettelse av kapitalinntekten kan enten skje ved rene sjablonmessige regler eller av hensyn til det konkrete faktum. I de dommer som er nevnt, tok man utgangspunkt i et minimums avkastningskrav med tillegg av noe man mente var et «romslig» risikotillegg, uten å se hen til den konkrete avkastningen til selskapet eller til gjennomsnittlige avkastningsoppnåelser i den type virksomhet som selskapet drev. Fastsettelsen skjedde altså ut i fra relativt enkle beregninger, noe som fra statens side vil være den mest effektive fremgangsmåten.

I de neste underkapitler drøftes den framgangsmåte som ble valgt av ligningsmyndighetene og Høyesterett ved fastsettelse av kapitalavkastning og arbeidsgodtgjørelse ved skjønn.

#### **4.3.2 Den opphevede delingsmodellen**

En måte å fastsette kapitalavkastning og arbeidsgodtgjørelse på, vil være å ta utgangspunkt i hva som skal regnes som kapitalavkastning og la arbeidsgodtgjørelsen være en residualstørrelse. En slik framgangsmåte gjaldt under den tidligere delingsmodellen. Delingsmodellen, som gjaldt fra skattereformen av 1992 til den nye skattereformen av 2004-2006, omhandlet hvordan man skulle beskatte inntekt hos aktive eiere i egne selskaper. Reglene ble i sin tid innført for å skape vertikal og horisontal likhet ved beskatning av lønns- og kapitalinntekt. Formålet var med andre ord å hindre at reell arbeidsavkastning skulle skattlegges som kapitalinntekt.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> NOU 2003:9 pkt. 9.2

Særlig betydning hadde reglene for selskaper med dominerende og aktive eiere. Etter delingsreglene ble personinntekt sjablonsmessig fastsatt der en aktiv eier (AS) eller aktiv deltaker i et selskap eide minst 2/3 av selskapskapitalen, eller minst hadde krav på 2/3 av selskapets overskudd, jf. gamle sktl. § 12-10 (1) bokstav b og c. Reglene skulle hindre at eieren eller deltakeren kunne omgå skattereglene ved å få overbetalt som eier/deltaker, og underbetalt som arbeidstaker. Som i dommen om SEB Enskilda AS ble arbeidsinnsats etter delingsreglene ansett som en residualstørrelse etter at avkastning på innskutt kapital var fastslått.

Rent ligningsteknisk taler praktiske hensyn for å kunne benytte sjablonmodeller for å fastsette vederlag for arbeid og kapitalavkastning. En skjønnsmessig vurdering i hvert enkelt tilfelle ville innebære en svært så arbeidskrevende oppgave, samt kunne føre til svekkelse av skattemessige likhetsprinsipper over tid.

Delingsreglene ble imidlertid avløst av skattereformen i 2004-2006 da reglene ikke sikret en tilfredsstillende fastsettelse av personinntekten.<sup>43</sup> I stedet ble deltakermodellen innført fra 1. januar 2006. Formålet var blant annet å sikre likhet i beskatningen for eksempelvis aksjonærer i aksjeselskap og deltakere i ulike selskap. Da begge de omtalte dommene stammer fra tiden før skattereformen, kan det dermed stilles spørsmål ved hvilken vekt Høyesteretts vurderinger har for fremtidige avgjørelser.

Det er i hvert fall klart at Høyesterett fastsatte sentrale prinsipper for fastleggelse av arbeidsgodtgjørelse for personlige deltakere. Det ble slått klart fast at inntekt som har sin opprinnelse i personlig arbeidsinnsats, skal anses som arbeidsgodtgjørelse. Rettens syn på dette må sies å ha vekt den dag i dag. De indre selskapene som dommene omhandlet, var ikke omfattet av delingsreglene, slik at endrede skatteregler ikke er et moment som uten videre betyr at dommenes vekt er redusert. Det er dermed

---

<sup>43</sup> Se Ravnaas 2008, s. 30 flg. og bl.a. St.meld. nr. 29 (2003-2004) pkt 11.3.2

sannsynlig at prinsippene i både dommen om SEB Enskilda AS og The Boston Consulting Group AB både kan og vil benyttes for fremtidige lignende saker.

#### **4.3.3 En «ulovfestet delingsmodell»**

I både dommen om SEB Enskilda AS og The Boston Consulting Group AB hadde Høyesterett først fastslått av deltakernes oppgitte kapitalinntekt var for høy. Da delingsreglene ikke kom direkte til anvendelse, og heller ikke sktl. § 13-1 eller den ulovfestede omgåelseslæren, måtte det så tas stilling til på hvilken annen måte man skulle fordele utbetalingene mellom henholdsvis godtgjørelse for arbeid (personinntekt) og avkastning på deltakernes ansvarskapital (alminnelig inntekt). Den sentrale problemstillingen er da hvordan man skal fastsette størrelsene på de respektive postene.

Den løsning som Høyesterett valgte, var den anført av ligningsmyndighetene, og løsningen har i ettertid blitt omtalt som en ulovfestet delingsmodell (også kapitalinntektsmodell). Modellen tar utgangspunkt i innbetalt kapital for samtlige deltakere og fastsetter en passende avkastning med et risikotillegg på denne kapitalen. På tross av at delingsreglene ikke kom til anvendelse, konstruerte altså ligningsmyndighetene en inntektsmodell som har mye til felles med de gamle delingsreglene, noe altså Høyesterett ga sin tilslutning til.

Avkastningen ble i SEB Enskilda-dommen satt til 15 %, slik at det resterende av utbetalingene ble regnet som arbeidsgodtgjørelse som kommer til beskatning som personinntekt. Som hjemmel for å foreta omklassifiseringen, ble det av førstvoterende henvist til både lignl. § 8-1 og sktl. § 12-2 bokstav f. Annenvoterende, for flertallet, uttalte derimot mer korrekt at det skjønn som måtte utøves ved fastsettelsen, «beror på en tolkning av bestemmelsen [sktl. § 12-2 bokstav f], bevisbedømmelse og subsumsjon».<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Rt. 2009 s. 105, avsnitt 113



Høyesterett fant at likningsmyndighetens måte å fastsette skjønnet på var godt begrunnet. Det var altså ikke grunnlag for å tilsidesette bruken av den modell som ligningsmyndighetene hadde benyttet. Begrunnelsen for hvorfor det var naturlig å ta utgangspunkt i avkastning på innskutt kapital, synes for det første å ligge i at språkbruken til selskapet la opp til at innskuddsavkastningen i noen grad var godtgjørelse for arbeid. For det andre medførte en slik tilnærming til omklassifiseringen at samtlige av de stille deltakerne oppnådde en lik prosentvis avkastning på innskutt kapital, noe de ikke nødvendigvis ville ha fått dersom man fastsatte en markedsmessig arbeidsgodtgjørelse først.

Den prosentsats som ble benyttet for å fastslå størrelsen på kapitalavkastningen, ble satt til den samme som for lånet som Hovedmannen stilte mot selskapet (15 %). Utgangspunktet for vurderingen var ligningsnemndas vedtak som i stor grad bygget på at prosentsatsen var rimelig i forhold til den risiko som deltakeren hadde for å tape sitt innskudd. I forhold til grunnleggende økonomisk teori, gir dette mening: Desto høyere risiko en investor påtar seg, dess høyere risikotillegg skal han ha på sin investering. Den risiko som forelå for deltakerne å miste sin innskutte ansvarskapital, ble imidlertid funnet å være uvesentlig. Innskuddene på totalt NOK 7 100 000 ble også ansett ubetydelige i forhold til selskapskapitalen, samt at det for Høyesterett ikke var påberopt at selskapet hadde et finansielt behov for denne ansvarskapitalen.

Særlig Ernst Ravnas har kommet med utførlig kritikk av den innførte kapitalinntektsmodellen, da i sammenheng med at han var medvirkende i en annen lignende sak ført mot Carnegie ASA.<sup>45</sup> Et av hans argumenter mot å benytte kapitalinntektsmodellen, er at modellen pretenderer at skattyteren – den stille deltakeren – har hatt samme avkastning tilsvarende gjennomsnittet til næringslivet generelt; risikofri rente med tillegg av et skjønnsfastsatt risikotillegg.<sup>46</sup> Det tas altså

---

<sup>45</sup> UTV 2009 s. 1502

<sup>46</sup> Ravnas 2008, s. 65 flg.

ikke hensyn til konkrete fakta knyttet til investeringens art eller faktisk oppnådd resultat.

Heller ikke blir det tatt hensyn til markedsmessige konjunkturer. I følge Ravnaas var det i årene 2003 og 2004 en høykonjunktur på Oslo børs, med tilhørende «formidabel kursoppgang». Den generelle indeksen steg med hele 48,4 % i 2003 og i 2004 steg indeksen med 38,45 %. <sup>47</sup> Det er forståelig at det derfor settes spørsmålsteget med hvorfor de stille deltakerne «kun» ble tildelt en avkastningsrente på 15 % de aktuelle ligningsårene, da denne renten var ment å være romslig.

#### **4.4 Innskutt ansvarskapital vs. reservekapital**

Ved at likningsmyndighetene og domstolene tar utgangspunkt i avkastning på innbetalt kapital ved fastsettelsen av alminnelig inntekt, fordrer dette at kapitalen faktisk er innbetalt. I dommen om SEB Enskilda AS var ikke dette et moment til vurdering, da ansvarskapitalen nettopp faktisk var innbetalt.

I dommen om The Boston Consulting Group AB var imidlertid ansvarskapitalen ikke innbetalt, som vist til tidligere. Spørsmålet blir da hvordan man skal, og i det hele tatt om man skal, beregne avkastning på ansvarskapitalen.

Før opprettelsen av det indre selskapet i 1999 hadde man henvendt seg til Oslo ligningskontor om blant annet dette momentet. Ligningskontoret hadde ingenting å utsette på dette og uttalte i forhåndsuttalelsen at kontoret «heller ikke [kan] se grunnlag for at det skatterettslig kan oppstilles krav om innbetaling av ansvarskapital i et indre selskap». <sup>48</sup> Dette stemmer overens med det som er kommenter under oppgavens punkt 2.3.2. Ligningskontoret presiserte likevel at deres endelige syn på saken, ville komme ved ligningen for det aktuelle ligningsår. Det ble som kjent fattet endringsvedtak for senere ligningsår.

---

<sup>47</sup> Ravnaas 2008, s. 94

<sup>48</sup> Ravnaas 2008, side. 88

Ligningskontoret vektla ved endringsvedtaket at ansvarskapitalen ikke var innbetalt, noe selskapet hadde klare innsigelser mot. Ligningskontoret hadde altså endret sitt standpunkt i forhold til den tidligere avgitte forhåndsuttalelsen. Krav om innbetaling fremgikk ikke av verken selskaps- eller skattelovgivningen og hadde dessuten ingen betydning for selskapets økonomi på annen måte. Dette var for så vidt ligningskontoret enig i, men la etter en konkret vurdering avgjørende vekt på innskuddene ikke var «aktivt arbeidende i virksomheten». <sup>49</sup>

Noe av det som kan anses problematisk med å vurdere ikke innbetalt ansvarskapital som et avgjørende moment, er at man trekker en parallell fra å være deltaker med ikke innbetalt ansvarskapital til det å være långiver eller annen type investor. For en långiver/investor vil klart det som er innbetalt av kapital være avgjørende. En selskapsdeltaker vil derimot ha et noe annen holdning, da han i en forstand også anses som næringsdrivende. For deltakeren vil de sentrale være at han har stilt kapital *til rådighet* for det tilfelle at hans økonomiske ansvar skulle bli en realitet.

Til den ikke innbetalte ansvarskapitalen bemerket Høyesterett at «det neppe vil være riktig i alle tilfelle helt å se bort fra ikke innskutt kapital». Et slikt utgangspunkt må utvilsomt være det mest riktige, sett i forhold til vurderingen i forrige avsnitt. For den konkrete saken fant imidlertid retten at «verdien for selskapet å ha tilgang til på slik risikokapital har uansett neppe vært stor». <sup>50</sup> Dette må sies å ha sammenheng med den type virksomhet som selskapet drev. I motsetning til meglervirksomheten som selskapet i SEB Enskilda-saken bedrev, drev The Boston Consulting Group IS rådgivningsvirksomhet. Risikoen for deltakerne og måtte stille ansvarskapitalen til rådighet utover det økonomiske fundament som fulgte av driften i seg selv, var dermed liten. Retten foretok derfor en konkret vurdering av kapitalens betydning for selskapet og vurderte det dit hen at ansvarskapitalen ikke i noen betydelig grad hadde

---

<sup>49</sup> Rt. 2010 s. 527, avsnitt 28

<sup>50</sup> Rt. 2010 s. 527, avsnitt 51 og 52

innvirket på selskapets gode resultat. Da retten kom til dette standpunktet, ble de stille deltakerne ikke tilkjent avkastning på ansvarskapitalen.

Det kan stilles spørsmål til Høyesteretts vurdering av betydningen til den ikke innbetalte ansvarskapitalen. Må det kreves at ansvarskapitalen har innvirket på selskapets resultat?

Det å være deltaker i en økonomisk virksomhet innebærer at man driver en virksomhet på felles regning og risiko. Virksomheten drives på felles risiko dersom man til sammen er ansvarlig for et eventuelt underskudd som måtte oppstå i virksomheten. Uansett om ansvarskapitalen ikke er innbetalt, står man ansvarlig oppad begrenset til det beløp man har stilt til rådighet. Da det verken er lovmessige krav i selskapsretten eller skatteretten for innbetaling av ansvarskapitalen, skulle man tro at det avgjørende er om deltakeren til syvende og sist risikerer å tape den angitte ansvarskapitalen.

Selv om den faktiske risikoen for å ta ansvarskapitalen ble ansett å være lav i dommen om The Boston Consulting Group AB, må det ha vært en klar teoretisk mulighet for at ansvarskapitalen måtte innbetales. Hvorvidt beløpet står på konto hos selskapet eller hos deltakeren, kan dermed synes uvesentlig. For et konsulentfirma, som det i saken gjaldt, er videre behovet for tilgang på kapital lite, slik at det ikke skulle være behov for faktisk å betale inn ansvarskapitalen før ansvar blir gjort gjeldende. Likevel valgte altså Høyesterett å se bort i fra den ikke innbetalte ansvarskapitalen.

Høyesterett påpekte riktignok at man ikke helt kunne se bort i fra ikke innbetalt ansvarskapital, men måtte vurdere om kapitalen var noe som «selskapet må antas å ha betalt vederlag for». Dette synet har gode grunner for seg, på tross av det som er nevnt i de foregående avsnitt. Dersom selskapet ikke har behov for kapitalen overhodet, eksempelvis i en virksomhet med lavt kapitalbehov, så ser man bort i fra ikke innbetalt ansvarskapital. Årsaken til at dette for så vidt er et fornuftig syn, må ligge i at det ikke er naturlig å gi avkastning på kapital som det overhodet ikke kan sannsynliggjøres et framtidig behov for. Avslutningsvis må derfor Høyesteretts syn på ikke innbetalt ansvarskapital anses for å være det mest korrekte valget.

#### 4.5 Nedre terskel for omklassifisering

Høyesterett har vist i dommene om SEB Enskilda AS og The Boston Consulting Group AB at det går en grense for når man kan klassifisere en utbetaling til en stille deltaker som kapitalinntekt, når man samtidig har en arbeidsforpliktelse som gir rett til arbeidsgodtgjørelse. Spørsmålet blir dermed hvor den nedre grense for omklassifisering ved alminnelig rettsanvendelse går.

Det ble under punkt 3.1 nevnt at vurderingen må være begrenset til alminnelig rettsanvendelse. Man må med andre ord vurdere skatteplikten etter en konkret tolkning av den rettslige hjemmel for skatteplikt. For å summere de momenter som Høyesterett har lagt vekt på når det gjelder omklassifisering for stille deltakere i indre selskap, kan følgende spørsmål stilles:

- I hvilken grad er eierandelen og den tilhørende innskuddsavkastningen knyttet opp til den avtalefestede arbeidsforpliktelsen?
- Hvem har rett til andel av selskapets verdistigning?
- Hvem stiller med det vesentligste av nødvendig kapital, driftsmidler og systemverdier?
- Er ansvarskapitalen innbetalt, og hvis ikke, kan den ikke innbetalte ansvarskapitalen sies å ha vært av reell betydning for selskapet?

Høyesteretts vurdering av de to skattesakene viser at den nedre terskel for når omklassifisering kan foretas, ikke kan angis med en absolutt grense. Det må foretas en konkret vurdering for det aktuelle selskap ut i fra de svar som kan gis på de ovennevnte spørsmål.

Det bør påpekes at vurderingen som Høyesterett foretok, nok må avgrenses til å gjelde stille deltakere med arbeidsforpliktelser i indre selskap, fordi den selskapsrettslige konstruksjonen i indre selskap er meget spesiell i forhold til andre selskapstyper.

## **5 FEMTE DEL – AVSLUTNING / ETTERORD**

### **5.1 Oppsummering av dagens rettstilstand**

Som det har fremkommet av de foregående kapitler, har Høyesterett satt visse begrensninger for hvordan stille deltakere med forpliktet ansettelsesforhold i det indre selskapet kan motta overskuddsandeler. Rettsområdet «utbetalinger til stille deltakere» er komplisert og kan fra før anses å ha vært noe uavklart fra domstolene sin side, som følge av manglende behandlinger i rettssystemet.

Høyesterett har for enkelte punkter dermed klarlagt den nåværende rettstilstand ved å fastslå at man må se hen til hvordan det indre selskapets har kunnet oppebære sitt overskudd. Man har blant annet klarlagt hvilke innsatsfaktorer som skal vektlegges ved vurderingen.

Fra før er det klart at domstolene, og for så vidt ligningskontoret, ikke har vært forpliktet til legge det indre selskapets likning til grunn. Høyesterett har imidlertid i noen grad klarlagt hvor langt man kan gå i å overprøve selskapenes ligninger ved bruk av skatterettslige hjemler som eksempelvis sktl. § 12-2 bokstav f. Anvendelsen av lignl. § 8-1 er også tatt opp til behandling, noe som må sies å ha vært nødvendig ut i fra hvordan denne bestemmelsen har blitt benyttet av ligningskontoret og de lavere domstoler. Man får dermed håpe at lignl. § 8-1 i framtiden ikke benyttes direkte som hjemmel der man foretar omklassifisering av inntekt, men henviser til den konkrete skattehjemmel og tolkningen av denne.

### **5.2 Etterord - Omorganisering av deltakelse i indre selskap**

Problemstillingen som har vært oppe for domstolene, har bygget på det faktum at de stille deltakerne har vært fysiske personer som direkte har hatt eierandeler i selskapene, og samtidig hatt en arbeidsforpliktelse i den utøvde virksomhet. Som en følge av de nevnte dommer om omklassifisering av inntekt, har visstnok flere stille

deltakere flyttet sine eierandeler til egne holdingselskap. <sup>51</sup> På denne måten har man forsøkt å distansere arbeidsforpliktelsen fra tilhørende eierandeler. Ønsket må være at man dermed rettmessig kan motta høyere avkastning på ansvarskapitalen, via eget aksjeselskap som sitter med eierandelen i det indre selskapet, mens man personlig tar ut arbeidsgodtgjørelse. Partneren beskattes for arbeid i selskapet for personinntekt, mens kapitalavkastning i form av overskuddsandel, utbetales til partnerens heleide holdingselskap for den respektive eierandel. Som følge av at aksjeselskap er fritatt for inntektsbeskatning etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (1) bokstav a, utsettes dermed beskatningen for partnerens vedkommende til det foretas utdeling av utbytte fra holdingselskapet med tilhørende skattesats på 28 %.

Dersom kapitalavkastningen skulle bli for høy i slike tilfeller, kan det oppstå spørsmål om tilordning av inntekt. Tilordningsspørsmålet handler om å definere hvilket skattesubjekt som faktisk har oppnådd den aktuelle inntekten. Herfra følger det alminnelige prinsipp om at skattebelastningen skal tilordnes riktig skattesubjekt. En slik problemstilling for indre selskap har, etter hva kandidaten erfarer, enda ikke vært oppe til behandling i domstolene. Skatteetaten har imidlertid uttalt at det kan være aktuelt å tilordne rett skattesubjekt en arbeidsgenerert inntekt i slike tilfeller. <sup>52</sup> Dette slik at prinsippene som Høyesterett fastslo kan benyttes ved den skjønnsmessige fastsettelsen ved tilordningen. Omklassifisering er dermed enda svært aktuelt, særlig der det vil være tale om å vurdere omklassifisering ut i fra et tilordningsspørsmål. <sup>53</sup>

Sktl. § 13-1 gir også hjemmel til skjønnfastsettelse av formue og inntekt, men anvendelsen er begrenset til tilfeller der denne eller disse er redusert ved «direkte eller indirekte interessefelleskap». Som vi har sett tidligere i oppgaven, vil det for indre

---

<sup>51</sup> UTV 2009 s. 1116 (SKD)

<sup>52</sup> UTV 2009 s. 1284

<sup>53</sup> Zimmer/Bahr 2010, s. 516

selskapers vedkommende kunne foreligge et økonomisk interessefelleskap som gir grunnlag for skjønnsfastsettelse av inntekt.

Etter skattedirektoratets oppfatning kan «beskatning av arbeidsinntekt (...) ikke unngås gjennom visse organisatoriske løsninger». <sup>54</sup> Direktoratet viser til det grunnleggende skatterettslige prinsipp om at inntekter og utgifter skal tilordnes riktig skattesubjekt, med særlige henvisning til Rt. 2001 s. 1049 (A Trading). Høyesterett vektla i denne dommen at ved tilordning av inntekt, var det sentrale poeng hvilke aktører som «representerer de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det (...)leddet som inntektene referer seg til (...)». Med bakgrunn i det synspunkt at det fremdeles vil være arbeidsinnsatsen til partnerne som er den vesentligste innsatsfaktoren for resultatoppnåelsen for det indre selskapet, samt at eierandelene kanskje også vil være knyttet opp til partnernes arbeidsinnsats, må inntekt i form av overskuddsandeler måtte tilordnes partnerne, og ikke holdingsselskapene. Direktoratet påpeker avslutningsvis at de prinsipper som Høyesterett fastla i SEB Enskilda-saken, fremdeles er anvendelige.

Skattedirektoratet er dermed klar i sin oppfatning om hvordan å beskatte deltakere/partnere i indre selskaper. Hvilken konsekvens det kan ha at eierandeler er flyttet til holdingsselskaper, vil tiden vise. Det endelige standpunkt vil kanskje nok en gang måtte tas av Høyesterett.

---

---

<sup>54</sup> UTV 2009 s. 1116



## 6 SJETTE DEL – KILDER

### 6.1 Lover

- 21.06.1985 nr. 83 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven)
- 13.06.1997 nr. 44 Lov om aksjeselskaper (Aksjeloven)
- 26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)
- 13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (Ligningsloven)
- 21.06.1985 nr. 78 Lov om registrering av foretak (Foretaksregisterloven)
- 17.07.1998 nr. 56 Lov om årsregnskap m.v. (Regnskapsloven)
- 15.01.1999 nr. 2 Lov om revisjon og revisorer (Revisorloven)

### 6.2 Litteratur

- Zimmer/BAHR: Bedrift, selskap og skatt. 5. utg. Universitetsforlaget 2010
- Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett. 6. utg. Universitetsforlaget 2009
- Aarbakke, Magnus: Ansvarlige selskaper og indre selskaper. 7. utg. Universitetsforlaget 2010
- Ravnaas, Ernst: Beskatning av deltakere i indre selskap. 1. utg. Cappelen Damm AS 2008
- Institutt for privatrett, UiO. Stensilserie nr. 108: Seks foredrag om konkurs i selskapsforhold. 1986
- Lignings ABC 2010/2011

### 6.3 Artikler m.v.

- Revisjon og Regnskap: Tvangslønn – konstruerte lønnsuttak [...] Utg. 5/2006
- Revisjon og Regnskap: Om beskatning av utdelinger fra [...] Utg. 6/2007
- Revisjon og Regnskap: Oslo likningskontors nye praksis [...] Utg. 3/2008
- Skatteetaten: Domscommentar for HR-dom Enskilda [...] 11.03.2009

- Revisjon og Regnskap: Indre selskap og omklassifisering Utg. 6/2010
- UTV 2009 s. 1284 (SKD) Om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS [...]
- UTV 2009 s. 1116 (SKD) Indre selskaper og uakseptable skatteopplegg.
- UTV 2010 s. 1073, Zimmer Hva er anvendelsesområdet for lignl. § 8-1?

#### 6.4 Forarbeider

- NOU 1980:19, Lov om selskaper m.v.
- NOU 2003:9, Skatteutvalget
- Ot. prp. nr. 29 (1978-1979), Ligningslov og endringer i andre lover
- Ot. prp. nr.47 (1984-1985), Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper
- Ot. prp. nr.50 (1984-1985), Lov om registrering av foretak
- Ot. prp. nr.39 (2004-2005), Lov om årsregnskap m.v.
- Ot. prp. nr. 92 (2004-2005), Skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s.111, Skatte- og avgiftsopplegget 2009

#### 6.5 Rettspraksis

- Rt. 2000 s. 758, Kruse-Smith
- Rt. 2001 s. 1049 A Trading
- Rt. 2005 s. 1461, Firda Sjøfarmer
- Rt. 2006 s. 1573, Fornebuklinikken
- Rt. 2007 s. 209, Hex
- Rt. 2009 s. 105, SEB Enskilda AS
- Rt. 2010 s. 527, The Boston Consulting Group AB
- UTV 2009 s. 1502, Carnegie AS



