

**KLASSIFISERINGEN ALMINNELIG INNTEKT /
PERSONINNTEKT FOR AKTIVE EIERE I
DELTAKERLIGNEDE SELSKAPER**

Kandidatnummer: 301
Leveringsfrist: 25.04.2007

Til sammen 17.070 ord

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema og problemstillinger	1
1.2	Definisjoner og avgrensninger	1
1.3	Opplegget videre	2
<u>2</u>	<u>DAGENS BESKATNING AV INNTEKTSKLASSENE</u>	<u>3</u>
2.1	Systemet med deltakerligning etter nettometoden	3
2.2	Beskatning av utdeling – deltakermodellen	4
2.2.1	Innledning	4
2.2.2	Utdelingsbegrepet	4
2.2.3	Utgangspunkt og inntektsgrunnlag	5
2.2.4	Skjermingsfradrag	5
2.2.5	Fradrag for skatt på deltakers overskuddsandel	7
2.2.6	Oppsummering	9
2.3	Beskatning av arbeidsvederlag	9
2.3.1	Innledning	9
2.3.2	Arbeidsgodtgjørelse	10
2.3.3	Lønn	11
2.4	Incentiver i dagens system	12
2.4.1	Generelt	12
2.4.2	Arbeidsgodtgjørelse vs. lønn	13
2.4.3	Skatteoptimal avpasning av arbeidsgodtgjørelse og utdeling	15
2.4.4	Skatteoptimal avpasning av lønn og utdeling	16

<u>3</u>	<u>OVERSIKT OVER TIDLIGERE RETT – DELINGSMODELLEN</u>	18
3.1	Innledning	18
3.2	Aktivitetskravet	19
3.3	Eierkravet	19
3.4	Tilordningsprinsippene	19
3.5	Inntektsklassifiseringen i ikke-delingspliktige selskaper	21
<u>4</u>	<u>OVERSIKT OVER OMKLASSIFISERINGSHJEMLENE</u>	21
4.1	Innledning	21
4.2	Omgåelsesnormen	22
4.3	Alminnelig lovtolkning	23
4.4	Skatteloven § 13-1	24
<u>5</u>	<u>DOMSTOLSPRAKSIS</u>	26
5.1	Innledning	26
5.2	Høyesteretts grensdragning mellom aksjegevinst og arbeidsinntekt	27
5.3	Alfred Berg og Enskilda	32
5.4	Dillerud og Plesner	37
5.5	Sammenfattende om dommenes anvendelse av omklassifiseringshjemplene – systematisering av omklassifiseringssituasjonene basert på inndeling i fire omklassifiseringsnivåer	40

6	<u>NÆRMERE OM OMKLASSIFISERINGSADGANGEN I DAGENS SYSTEM</u>	43
6.1	Hensyn som taler for at omklassifiseringsadgangen generelt er snevrere etter innføringen av deltakermodellen	43
6.2	Opphevelse av delingsmodellen	45
6.3	Forarbeidene til skattereformen 2004-2006	46
6.3.1	Oversikt over forarbeidene	46
6.3.2	Nærmere om forarbeidenes vurderinger	47
6.4	BFU 70/05	50
6.5	Lignings-ABC	51
6.6	Sammenfattende drøftelser av omklassifiseringsadgangen i dagens system	52
6.6.1	Innledning	52
6.6.2	Omklassifisering på bakgrunn av gjennomskjæring av selskapsstrukturen	52
6.6.3	Omklassifisering på bakgrunn eierinteressens manglende tilknytning til kapital	53
6.6.4	Omklassifisering på bakgrunn av utdelingens manglende tilknytning til kapital	55
6.6.5	Omklassifisering på bakgrunn av deltakers fordeling av inntekten mellom utdeling og arbeidsvederlag	56
7	<u>AVSLUTTENDE SYNSPUNKTER</u>	60
8	<u>KILDER</u>	A
8.1	Lover	A
8.2	Lovforarbeider	A
8.3	Annet	B
8.4	Dommer	B
8.5	Litteratur	C

1 Innledning

1.1 Tema og problemstillinger

Tema for denne fremstillingen er klassifiseringen alminnelig inntekt / personinntekt for aktive eiere i deltakerlignede selskaper. Inntektsskatteretten bygger på en hovedsondring mellom alminnelig inntekt og personinntekt. Inntektsbegrepene skiller seg fra hverandre når det gjelder beregningsgrunnlag og skattesatsstruktur. Skillet har også betydning i andre relasjoner, for eksempel ved at pensjons- og trygderettigheter er knyttet opp mot personinntekten. Aktive eiere kan få inntekt fra selskapet som arbeidsinntekt eller kapitalinntekt. Eierne har således en mulighet til å omdefinere arbeidsinntekt til kapitalinntekt, og omvendt. Arbeidsinntekt inngår i personinntekten, mens kapitalinntekt beskattes som alminnelig inntekt. Et viktig spørsmål er derfor i hvilken grad deltakers inntektsklassifisering skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen. Spørsmålet er viet forholdsvis beskjeden oppmerksomhet i teorien. Problemstillingen er imidlertid meget praktisk, og den oppstår hvert år i en rekke selskaper. Ligningsmyndighetene foretar i disse dager en omfattende gjennomgang av praksisen i en rekke profilerte finansforetak. Førstemann ut var SEB Enskilda Securities, der Oslo Tingrett avsa dom i desember 2006. Det er nærliggende å tro at også flere av de andre sakene ender i rettsapparatet.

Skattereformen 2004-2006 var på enkelte områder en inngripende reform, og problemstillingene knyttet til aktive eieres inntektsklassifisering er kommet i et nytt lys. Tema for denne fremstillingen er i hovedsak hvilke skranker inntektsklassifiseringen nå er underlagt.

1.2 Definisjoner og avgrensninger

Fremstillingens hovedproblemstilling knytter seg til hvilken rettslig adgang ligningsmyndighetene har til å foreta omklassifisering. Med omklassifisering menes her at

det ved ligningen legges til grunn en annen inntektsklassifisering enn den deltaker har lagt ned påstand om i selvangivelsen. Skatteunndragelse og proforma er likevel ikke omfattet. Skatteunndragelse består for eksempel i at skattyter unnlater å oppgi (deler av) sin inntekt til ligningsmyndighetene.¹ Proforma omfatter de tilfellene der det som presenteres utad avviker fra det som gjelder innad. Proforma er således i denne relasjon nært beslektet med skatteunndragelsestilfellene.²

Fremstillingen omhandler inntektsklassifiseringen for aktive eiere i *deltakerlignede selskaper*. Av skatteloven § 2-2, 2. ledd følger at dette omfatter ansvarlig selskaper, kommandittselskaper, indre selskaper, partrederier og andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1, 1. ledd. Det forutsettes at deltaker eier selskapsandelen personlig, i motsetning til via et holdingselskap. Fremstillingen begrenser seg videre til nasjonale forhold.

Fremstillingen forutsetter gjennomgående at hele selskapsoverskuddet overføres til deltakerne det enkelte år. Selv om problemstillingene er nært beslektet med dem der overskuddet tilbakeholdes, vil andre hensyn kunne gjøre seg gjeldende. I den nylig avsagte Gimnes-dommen³ opphevet lagmannsretten ligningsmyndighetenes vedtak om ”tvangstilordning” av arbeidsinntekt. Lagmannsretten vektla at det manglende lønnsuttaket var begrunnet i selskapets svake økonomiske stilling. Dét hensynet gjør seg for eksempel ikke (i like stor grad) gjeldende der deltaker mottar overskuddsutdeling.

Rettskildegrunnlaget er nokså sparsomt. Det understrekes derfor at avgrensningene over går på drøftelser av tilfellene som problemstillinger, og ikke som rettskilder.

1.3 Opplegget videre

Fremstillingen er inndelt i 7 kapitler, inkludert dette innledningskapitlet. Det redegjøres først for dagens beskatning av inntektsklassene. Oversikt over dagens beskatningsregler er etter min mening nødvendig i forbindelse med drøftelser av omklassifiseringsadgangen i

¹ Banoun (2003) side 16.

² Banoun (2003) side 16-17.

³ LF-2006-081654.

dagens system. Deretter gis en oversikt over systemet før skattereformen 2004-2006 i kapittel 3. De rettslige hjemlene for omklassifisering presenteres så i kapittel 4. I kapittel 5 drøftes relevant domstolspraksis, der siktemålet hovedsakelig er å analysere hvordan de ulike omklassifiseringshjemlene anvendes. Disse dommene danner grunnlaget for et forslag til systematisering av omklassifiseringssituasjonene basert på inndeling i fire omklassifiseringsnivåer. Kapittel 6 omhandler omklassifiseringsadgangen i dagens system, og bygger videre på denne på denne systematiseringen. Endelig er noen avsluttende synspunkter inntatt i kapittel 7.

2 Dagens beskatning av inntektsklassene

2.1 Systemet med deltakerligning etter nettometoden

Det følger av skatteloven § 2-2, 2. ledd at ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, indre selskaper, partrederier samt andre selskaper omfattet av selskapsloven § 1-1, 1. ledd ikke er egne skattesubjekter. Deltakere i disse selskapene beskattes hver for seg for sin andel av selskapets inntekt, jf. skatteloven § 2-2, 3. ledd. Det er nettopp ligningsmåten som er opphavet til betegnelsen deltakerlignede selskaper. Den kanskje viktigste konsekvensen av deltakerligning er at deltakerens alminnelige inntekt fra selskapsforholdet samordnes med hans alminnelige inntekt fra øvrige kilder.

Deltakerens andel av selskapsoverskuddet/-underskuddet fastsettes etter en såkalt nettometode. Nettometoden ble innført med skattereformen i 1992 og er således ikke ny. Skatteloven § 10-41, 1. ledd beskriver fremgangsmåten slik: *”Ved fastsettelse av alminnelig inntekt settes deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skatteyder.”* Det er altså selskapet som er beregningsenhet. Det medfører at skatterettslige disposisjoner knyttet til selskapets aktivitet fastsettes med bindende virkning for alle

deltakerne.⁴ Dette har selvstendig betydning der selskapet er gitt valgfrihet, så som ved avskrivninger, der deltakerne følgelig må enes om felles avskrivningsplan.

Denne løpende beskatningen av selskapsoverskuddet finner sted uavhengig av om midlene holdes tilbake i selskapet eller overføres deltakerne. En annen sak er at overføringer til deltaker vil utløse nye skatterettlige konsekvenser. Disse omtales i avsnittene like nedenfor.

2.2 Beskatning av utdeling – deltakermodellen

2.2.1 Innledning

Et hovedhensyn bak skattereformen 2004-2006 var å stimulere til (re)investeringer i næringsvirksomhet. For å sikre slik kapitalmobilitet er det viktig at kjedebeskatning unngås. Som et ledd i dette er det gjennomgående etablert et skott mellom selskaps- og personsektoren. Systemet er også gjennomført når det gjelder beskatning av utdelinger fra deltakerlignede selskaper ved at bare personlige deltakere er skattepliktig for utdelinger.⁵ Denne ekstra kapitalbeskatningen er selve bærebjelken i dagens system når det gjelder å bygge bro mellom kapitalinntekt på den ene siden og arbeidsinntekt på den annen.

2.2.2 Utdelingsbegrepet

Deltakermodellen medfører at det som utgangspunkt skal foretas beskatning når ”*personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet,*” jf. skatteloven § 10-42, 1. ledd. Utdeling kan sees på som løpende vederlag for deltakers kapital og risiko. Utdeling er således én form for avkastning av deltakers eierskap. Den typiske utdelingen består av en ensidig overføring av kontanter fra selskap til deltaker, men begrepet favner langt videre. Av skatteloven § 10-42, 2. ledd følger at ”*Som utdeling regnes enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker. Bestemmelsen i § 10-11 annet ledd siste punktum gjelder tilsvarende.*”

⁴ Zimmer/BA-HR side 473.

⁵ For selskapsdeltakere gjelder fritaksmetoden, jf. skatteloven §. 2-38, annet ledd bokstav b.

Så lenge det er tale om en ”fordel” i skatterettslig forstand, vil ethvert vederlagsfritt element i en transaksjon mellom selskap og deltaker utgjøre en utdeling. Følgelig omfattes eksempelvis eventuell under-/overpris i en disposisjon mellom selskap og deltaker. Tilbakebetaling av eventuell innbetalt selskapskapital er imidlertid eksplisitt unntatt, jf. skatteloven § 10-11, 2. ledd. Forutsatt at deltaker kan bevise at det er foretatt innbetaling av selskapskapital, må bestemmelsen forstås slik at deltaker har en valgrett når det gjelder om overføringen er tilbakebetaling av slik selskapskapital eller en utdeling.

2.2.3 Utgangspunkt og inntektsgrunnlag

Ved utdeling til personlige deltakere skal det beregnes et tillegg i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-42, 1. ledd. Inntektstillegget utgjør (verdien av) utdelingen fratrukket et skjermingsfradrag og skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. 3. ledd. Disse fradragene behandles nærmere i avsnitt 2.2.4 og 2.2.5 nedenfor.

2.2.4 Skjermingsfradrag

Samtidig med innføring av ekstrabeskatning ved utdeling fra selskapssektoren til personsektoren, ble det innført et såkalt skjermingsfradrag. Dette toleddede systemet er nyvinning i skattereformen 2004-2006. Aksjonærmodellen bygger på en tilsvarende løsning når det gjelder aksjeutbytte.

Skjermingsfradraget har flere funksjoner. Viktigst i denne sammenheng er at det forsterker den brobyggende effekten utdelingsbeskatningen representerer, ved at også beskatningen av overskuddsutdeling får et progressivt element. Beløpsmessig er skjermingsfradraget ment å tilsvare risikofri normalavkastning. Den størrelsen er valgt for å sikre (en viss) nøytral beskatning av selskapets egen- og fremmedkapital. Skjermingsfradraget fremkommer som produktet av et skjermingsgrunnlag og en skjermingsrente, jf. skatteloven § 10-42, 5. ledd.

Skjermingsgrunnlaget skal speile skatteytters totale investering i selskapet. I tråd med formålet skal det derfor fastsettes særskilt for hver enkelt deltaker. Det er således snarere regelen enn unntaket at deltakerne får ulikt skjermingsfradrag.

Skjermingsgrunnlaget utgjør summen netto kostpris for andelen, anskaffelseskostnader, deltakerens innbetaling/tilbakebetaling av selskapskapital på andelen, og ubenyttet skjerming fra tidligere år, jf. skatteloven § 10-42, 6. ledd.

”Netto kostpris” er ikke entydig. Begrepet er imidlertid presisert i forarbeidene, og uttrykker at kjøpers overtagelse av andel *selskapsgjeld* ikke regnes med til kostprisen. Andel av selskapsgjeld kommer indirekte til uttrykk gjennom kostprisen, og det skal altså ikke korrigeres for denne. Dette har sammenheng med systemet med nettoligning, der selskapet betraktes som et hele. Det er kun selskapsgjelden ”netto” henspiller på; dersom kjøpet er finansiert ved annen ekstern gjeldsovertagelse, skal denne regnes med på vanlig måte.

Videre skal kjøpers anskaffelseskostnader legges til, dvs. kostnader kjøper har hatt for å komme i eierposisjon. Typiske eksempler på slike er kurtasje til megler, forhandlingskostnader og utgifter forbundet med selskapsgjennomgang. Grunnet skjermingsgrunnlagets nære sammenheng med andelens skattemessige inngangsverdi, er det naturlig å tolke ordlyden utvidende slik at også senere aktiveringspliktige kostnader legges til.⁶ Et praktisk eksempel er at prosesskostnader forbundet med tvist om eierforholdet derved skal medregnes til deltakers skjermingsgrunnlag.

For det tredje skal deltakerens innskutte selskapskapital legges til. Både kontanter og eiendeler kan tjene som innskudd. Tilsvarende vil tilbakebetaling av innbetalt selskapskapital medføre at skjermingsgrunnlaget reduseres. Som nevnt over er deltaker skattepliktig for sin andel av selskapsoverskudd uavhengig av om det tilbakeholdes eller utdeles. I den grad deltakerens utdeling for et inntektsår ikke minst tilsvarer hans skatt på overskuddsandelen, skal beløpet legges til skjermingsgrunnlaget. Deltakeren har dermed betalt skatten med øvrige midler, og denne skattebelastningen har derfor karakter av tilleggsinvestering for ham. Tilsvarende vil inntektsfradrag som følge av selskapsunderskudd redusere deltakerens skjermingsgrunnlag. Det følger av skatteloven § 10-42, 4. ledd jf. 7. ledd at det skal korrigeres for disse differansene.

⁶ Se Lignings-ABC 2006 side 248-249.

Ubenyttet skjermingsfradrag fremføres med skjermingsrente til senere inntektsår, jf. skatteloven § 10-42, 6. ledd. Uten en slik regel ville deltaker kommet dårligere ut enn om han utnyttet skjermingsfradraget fullt ut for deretter å innbetale tilsvarende selskapskapital. Regelen er et utslag av nøytralitetsprinsippet, og medfører samtidig at ubenyttet skjermingsfradrag opprettholder sin realverdi.

Skjermingsrenten skal tilsvare risikofri avkastningsfaktor, men justert for skatt. Løsningen beror på at også den skjermede avkastningen ville vært skattepliktig. Skjermingsrenten er konjunkturavhengig, og fastsettes årlig av departementet i forskrift,⁷ jf. skatteloven § 10-42, 5. ledd 2. pkt. Av forskriften fremgår at brutto skjermingsrente skal tilsvare gjennomsnittlig avkastning på 3-måneders statskasseveksler i opptjeningsåret. Denne offentliggjøres løpende annenhver på Skattedirektoratets hjemmeside⁸, slik at det vil være mulig å innrette seg i forkant.⁹ For 2006 var skjermingsrenten 2,1 %, og tilsvarte en brutto avkastning på 2,9 %.¹⁰

2.2.5 Fradrag for skatt på deltakers overskuddsandel

Som nevnt over skal skatt på selskapets overskudd ilignes og betales av deltakerne. *Den* beskatningen skjer uavhengig av hvordan selskapsmidlene disponeres. Deltaker kan heller ikke kreve at selskapet skal dekke disse skatteforpliktelsene særskilt. Dersom deltaker ikke ønsker å betale skatten med midler fra andre kilder, er han således henvist til å kreve utdeling.

Skatteloven § 10-42, 3. ledd bokstav a fastslår at det i beregningen av inntektstillegget skal gjøres fradrag for overskuddsskatten som deltaker belastes med, krone for krone. På den måten sikres også nøytral behandling vis a vis aksjeutbytte i aksjonærmodellen. Siden aksjeselskap er eget skattesubjekt og dermed belastet skatt på overskuddet, er midlene som er tilgjengelig for utbytte tilsvarende lavere.

⁷ Forskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158 (fsfin) § 5-22-4, 3. ledd.

⁸ www.skatteetaten.no.

⁹ Jf. fsfin. § 5-22-4, 3. og 4. ledd.

¹⁰ $0,021 : 0,72 = 0,0292$.

Skatteloven § 10-42, 3. ledd bokstav a reiser et særlig tolkningsspørsmål der deltaker opparbeider arbeidsgodtgjørelse. Bestemmelsen lyder: ”[Tillegget settes til verdien av utdelingen, fratrukket] overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt.” Tradisjonelt har arbeidsgodtgjørelse skattemessig blitt behandlet som en overskuddsdisponering. Tidligere hadde dette en viktig side til eierkravet i delingsmodellen,¹¹ men synspunktet er gjentatt i Lignings-ABC 2006.¹² Med det som utgangspunkt skulle fradragets omfang være helt upåvirket av opparbeidelse av arbeidsgodtgjørelse, for det er nettopp overskuddsandelen fradraget relateres til. Det er imidlertid flere forhold som trekker i retningen av at bestemmelsen i så fall skal tolkes innskrenkende.

Fradraget er en konsekvens av ligningsmetoden (nettoligningsreglene).¹³ Fradragets hovedbegrunnelse ligger i hensynet til nøytralitet overfor aksjonærmodellens løsning hva gjelder aksjeutbytte. Nøytralitet er fremhevet som et nøkkelhensyn i reformarbeidet. Tolket bokstavelig kan bestemmelsen sies å medføre et nøytralitetsbrudd. Bruddet består i at fradraggrunnlaget dermed ikke relateres til den overskuddsandel som tilordnes deltakeren i egenskap av eier. Fradraget er ellers nært knyttet til eierinteressen. Det gis i utdelingen (i motsetning til generelt.) Tilknytningen til eierinteressen er opprettholdt i de tilfeller det ikke utnyttes det enkelte år, ved at det inngår i påfølgende års skjermingsgrunnlag og derigjennom gevinstberegningen ved realisasjon, jf. skatteloven §§ 10-42, 7. ledd jf. 10-44, 3. ledd. Dersom utdelingsfradraget ikke avkortes, leder det til fradragrammen blir nært knyttet til arbeidsinnsatsen. Dette illustreres godt ved et eksempel. Selskapet S har to deltakere; A og P, hver med en eierandel på 50 %. Selskapets overskudd før arbeidsgodtgjørelse er 200. Bare A har vært aktiv, og han har krav på 100 i arbeidsgodtgjørelse. As overskuddsandel er således 150, og Ps 50. Dersom fradragbestemmelsen ikke tolkes innskrenkende, medfører det at A får større

¹¹ Det gis en oversikt over delingsmodellen i kapittel 3, derunder eierkravet i avsnitt 3.3. For eksempel var synspunktet avgjørende for at delingsmodellen kom til anvendelse i Rt. 2006 s. 558 (Dillerud), som behandles i avsnitt 5.4.

¹² Lignings-ABC 2006 side 256 og 262.

¹³ NOU 2005:2 side 29.

utdelingsfradrag enn P, og det utelukkende på grunn av As arbeidsinnsats. Dette er lite rimelig og heller ikke i tråd med skattelovens system. Løsningen må være at utdelingsfradraget for dem begge beregnes med utgangspunkt i 50.

Skjemaene fra Skatteetaten forutsetter også at utdelingsfradraget avkortes ved opparbeidelse av arbeidsgodtgjørelse.¹⁴ Etter dette er det rimelig klart at skatteloven § 10-42, 3. ledd bokstav a således tolkes innskrenkende.

2.2.6 Oppsummering

Tillegget i deltakerens alminnelig inntekt utgjør altså verdien av utdelingen, fratrukket løpende skatt på deltakerens overskuddsandel og skjermingsfradraget. Skattesatsen for alminnelig inntekt er 28 %, jf. Stortingets skattevedtak § 3-2. Samlet skatt på overskudd som deles ut vil dermed utgjøre fra 28 % til 48,16 %, ¹⁵ avhengig av størrelsen på skjermingsfradraget.

2.3 Beskatning av arbeidsvederlag

2.3.1 Innledning

Med arbeidsvederlag menes vederlag som følge av arbeidsinnsats i selskapet. For aktive deltakere er det i utgangspunktet to aktuelle former for slikt arbeidsvederlag; arbeidsgodtgjørelse og regulær lønn.

Arbeidsvederlag til deltaker med ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser skal alltid behandles som arbeidsgodtgjørelse. Det er fastslått gjennom langvarig ligningspraksis.¹⁶ Når det gjelder arbeidsvederlag til deltaker med begrenset ansvar, dvs. kommandittist eller stille deltaker, foreligger valgrett med hensyn til om det skal behandles som arbeidsgodtgjørelse eller lønn.¹⁷ Lignings-ABC forutsetter at valgretten tilligger

¹⁴ Se RF-1221 for 2006; postene 300-330 og postene 102 bokstav a - i.

¹⁵ $1 - (0,72 \times 0,72) = 0,4816$.

¹⁶ Zimmer/BA-HR side 478.

¹⁷ Lignings-ABC 2006 side 809-810.

selskapet alene.¹⁸ En begrensning ligger imidlertid i at samme deltaker ikke kan tilordnes både arbeidsgodtgjørelse og lønn fra samme selskap i det samme inntektsåret.¹⁹

2.3.2 Arbeidsgodtgjørelse

2.3.2.1 Generelt

En deltaker som yter arbeidsinnsats i selskapet har krav på utbetaling av godtgjørelse fra selskapet for denne innsatsen, jf. selskapsloven § 2-26, 1. ledd. Arbeidsgodtgjørelse er omfattet av skattelovens personinntektsbegrep, jf. § 12-2 bokstav f. Sammen med eventuell annen personinntekt deltakeren måtte ha fra andre kilder inngår utbetalingen i grunnlaget for både trygdeavgift og toppskatt, jf. skatteloven § 12-1. Det gis ingen fradrag i beregningsgrunnlaget. Dette har sammenheng med at kostnader deltakeren har pådratt seg i forbindelse med arbeidsutøvelsen kan kreves dekket særskilt fra selskapet, jf. selskapsloven § 2-26, og kommer således til fradrag ved beregningen av nettoinntekten.

2.3.2.2 Trygdeavgift

Det skal svares trygdeavgift av arbeidsgodtgjørelse. Det følger av skatteloven § 12-1, jf. folketryktdloven § 23-3. Av personinntekt fra næringsvirksomhet svares høy sats, jf. § 23-3, 2. ledd nr. 3. Avgiftssatsen fastsettes årlig av Stortinget og utgjorde 10,7 % i 2006.²⁰

2.3.2.3 Toppskatt

Av skatteloven § 12-1 følger at det skal svares toppskatt av arbeidsgodtgjørelse. For 2006 utgjør toppskattesatsen 9 % for inntekt over 400.000 kr. og ytterligere 3 % for inntekt over 650.000 kr.

2.3.2.4 Oppsummering

Samlet skatt for deltaker ved opptjening av arbeidsgodtgjørelse vil dermed utgjøre fra 38,7 % (28 % + 10,7 %) til 50,7 % (28 % + 10,7 % + 9 % + 3 %).

¹⁸ Lignings-ABC 2006 side 809-810.

¹⁹ Zimmer/BA-HR side 478.

²⁰ Jf. folketrygdavgiftsvedtaket for 2006 § 2 bokstav c.

2.3.3 Lønn

2.3.3.1 Generelt

Som skattepliktig lønnsinntekt regnes som hovedregel ”enhver fordel vunnet ved arbeid,” jf. skatteloven § 5-1, 1. ledd. Det relevante vederlaget har tilsvarende innhold som en utdeling. Men til forskjell fra utdelingen, er lønn altså en del av et gjensidig bebyrdende forhold. Selv om mottaker har eierinteresser i selskapet, inngår lønn i beregningen av alminnelig inntekt og personinntekt på vanlig måte. Beskatningshjemlene er skatteloven § 5-10 og § 12-2 bokstav a. Likeledes er selskapets plikt til å svare arbeidsgiveravgift ubeskåret, jf. folketrygdloven § 23-2.

2.3.3.2 Nærmere om beskatningen

Mottaker er berettiget til ett minstefradrag i lønnsinntekt ved beregningen av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 6-31, 1. ledd bokstav a. For 2006 er minstefradraget 34 %, likevel slik at det minimum utgjør 31.800 kr og maksimalt 61.800 kr, jf. Stortingets skattevedtak for 2006 § 7-1. Maksimumsbegrensningen nås dermed ved lønnsinntekt tilsvarende 181.765 kr.²¹

Av personinntekten svares trygdeavgift og toppskatt, jf. skatteloven § 12-1. Trygdeavgiften for arbeidstakere utgjør 7,8 %.²² Innslagspunktene og satsene for toppskatt er identiske med dem som gjelder for arbeidsgodtgjørelse, altså 9 % fra 400.000 kr, og 12 % fra 650.000 kr.

Arbeidsgiveravgift utgjør for 2006 som hovedregel 14,1 %.²³ Det gis ingen fradrag i beregningsgrunnlaget, men avgiften er en fradragsberettiget kostnad for selskapet på lik linje med lønnsutgiftene.

²¹ Dersom deltakers faktiske fradrag er større, skal imidlertid de faktiske kostnadene legges til grunn, jf. skatteloven § 6-1.

²² Jf. folketrygdavgiftsvedtaket for 2006 § 2 litra b.

²³ Jf. folketrygdavgiftsvedtaket for 2006 § 1. Arbeidsgiveravgiften er geografisk differensiert, og varierer fra 0 % til 14,1 %.

2.3.3.3 Oppsummering

For lønsmottakeren utgjør dermed marginalsattesatsene opp til 47,8 % (28 % + 7,8 % + 9 % + 3 %). Men for å få det rette bildet må som nevnt også arbeidsgiveravgiften hensyntas. Satsen for arbeidsgiveravgift kan imidlertid ikke uten videre legges til marginalsattesatsene. For at resultatet skal bli sammenlignbart med skattlegging ved utdeling og arbeidsgodtgjørelse, må arbeidsgiveravgiften inngå i beregningsenheten. Sagt på en annen måte må både lønn og arbeidsgiveravgift nedgrosses, slik at grunnlaget det beregnes marginalsattesats av gir dekning for både lønn og arbeidsgiveravgift. For selskap og lønsmottaker sett under ett gir det marginalsattesatser opptil 54,25 %.²⁴

2.4 Incentiver i dagens system

2.4.1 Generelt

I det følgende redegjøres for incentiver som ligger i dagens skattesystem når det gjelder overføring av selskapsmidler til deltakernes sfære. I hvilken grad slike disposisjoner anerkjennes med skatterettslig virkning er i kapittel 4 flg. Dette kapitlet skisserer dermed rammen for de problemstillingene som antas å være særlig aktuelle. Fremstillingen har kun økonomiske incentiver for øye, og begrenser seg til det mest aktuelle. Spørsmålet er likevel sammensatt.

En uttalt målsetning i skattedebatten generelt og reformarbeidet spesielt er at systemet skal virke nøytralt. Når man taler om nøytralitet, må det være i relasjon til noe. Et skattesystem har flere dimensjoner. Delingsmodellen, som behandles i kapittel 3 nedenfor, stresser nøytral behandling av arbeidsavkastning i og utenfor virksomhet. I deltakermodellen vektlegges nøytralitet mellom arbeidsvederlag og *utdelt* kapitalavkastning. Strukturen er således grunnleggende forskjellig, selv om målsetningen langt på vei er den samme.

Det er bare arbeidsvederlag som inngår i deltakerens personinntekt og dermed sikrer opparbeidelse av utvidede pensjons- og trygderettigheter. For deltaker uten personinntekt

²⁴ $[(1:1,141) \times 0,478] + [1 - (1:1,141)] = 0,4189 + 0,1236 = 0,5425.$

fra andre kilder er dette et viktig hensyn, og medfører at arbeidsvederlag kan være et gunstig alternativ til utdeling selv der det skulle medføre høyere skattebelastning. Nå er riktignok incentivene stort sett sammenfallende. Pensjonsopptjeningen er degressiv, og takregler medfører at personinntekt over et visst nivå ikke gir opptjening overhode. Per i dag gir personinntekt opp til 12 G²⁵ (ca. 750.000 kr) pensjonsopptjening. Men ved gjennomføringen av det nylig inngåtte pensjonsforliket, blir taket senket til 7,1 G (ca 450.000 kr).²⁶

Det kan også tenkes andre grunner til at deltaker vil ønske å tilpasse seg annerledes enn skisseringene nedenfor. Bak et slikt ønske kan det for eksempel ligge taktiske forhold. Et generelt trekk i historien er at skattesystemet er utsatt for nokså hyppige endringer. Nye reformer kommer og mellom reformene kan skattesatsene endres. Poenget er at bildet kan se annerledes ut i fremtiden, og dette er noe skattytere i praksis tar i betraktning når optimal innrettelse analyseres. Det kan tenkes at deltakers avpasning av arbeidsvederlag og utdeling ett år innskrenker hans mulighet til å innrette seg annerledes påfølgende år. Avgjørende er således hva som på sikt antas å være mest gunstig.

2.4.2 Arbeidsgodtgjørelse vs. lønn

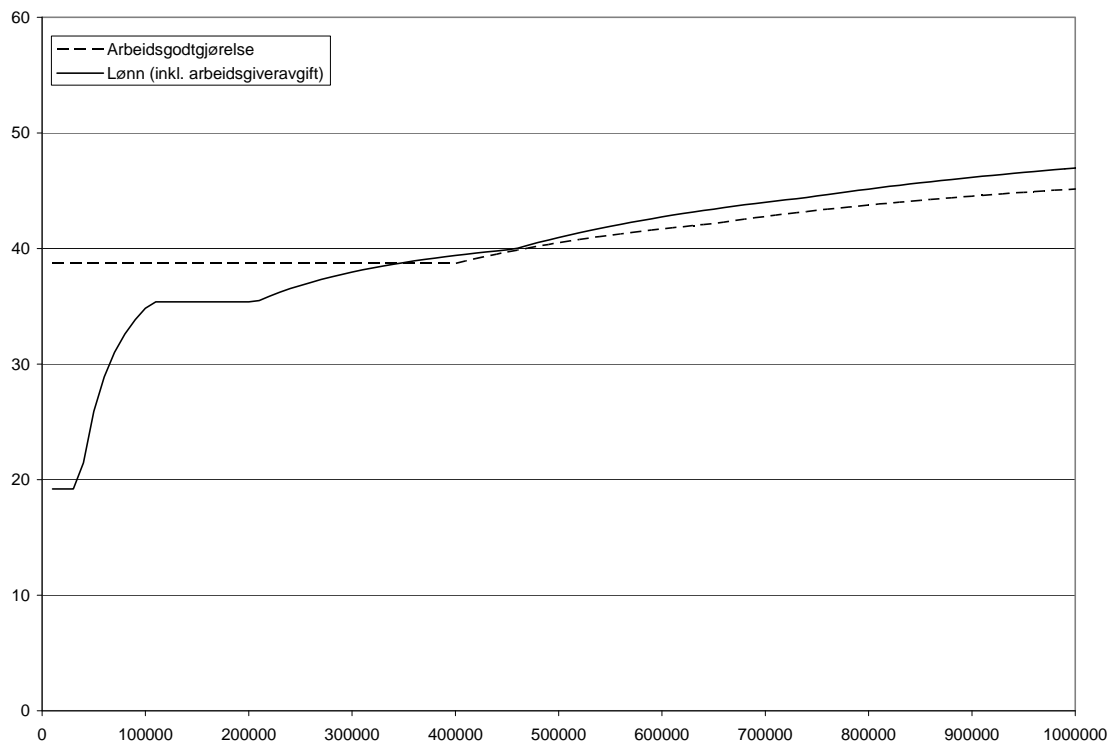
Det første spørsmålet er hvilken arbeidsvederlagsform som er mest fordelaktig. Problemstillingen er som nevnt bare aktuell for arbeidsvederlag til kommandittister og stille deltakere. Arbeidsgodtgjørelse og lønn har ulik skattestruktur. Minstefradraget gis bare i lønninntekt, og medfører at lønn er attraktivt ved lave og midlere inntekter. Lønn gir også noe bedre folketrygderettigheter enn arbeidsgodtgjørelse. På høyere inntekter er imidlertid arbeidsgodtgjørelse det gunstigste.

Siden samme deltaker ikke kan tilordnes både lønn og arbeidsgodtgjørelse det enkelte år, er det ikke så hensiktsmessig å studere marginals-katten. En sammenligning av gjennomsnittsbekskatningen på ulike inntektsnivåer er derimot betegnende for deltakers (selskapets) incentiver ved valg av vederlagsform. I grafen på nedenfor sammenlignes

²⁵ 1 G utgjør 62.892 kroner pr. 1.5.2006.

²⁶ Se St. melding nr. 5 (2006-2007).

gjennomsnittsbekskatningen ved lønn og arbeidsgodtgjørelse.²⁷ Størrelsen lønn inkluderer avsetning til arbeidsgiveravgift.



Som man ser gir arbeidsgodtgjørelse den laveste skattebelastningen fra og med 350.000 kr. Forskjellen avtar imidlertid i intervallet 400.000 kr til 460.000 kr. Ved 460.000 kr er beskatningen omtrent helt lik, før forskjellen igjen øker i favør av arbeidsgodtgjørelse. Årsaken til dette ligger i toppskatten og arbeidsgiveravgiften. Riktignok er innslagspunktet for toppskatt 400.000 kr både ved arbeidsgodtgjørelse og lønn, men siden grafen tar høyde for avsetning til arbeidsgiveravgift, medfører det at toppskatt på lønn først inntreder der den samlede overføringen (altså summen av lønn og arbeidsgiveravgift) utgjør 456.400 kr.²⁸

²⁷ Grafen er utarbeidet av siv.ing. Øyvind Grotmol basert på mitt tallmateriale.

²⁸ $400.000 \times 1,141 = 456.400$.

2.4.3 Skatteoptimal avpasning av arbeidsgodtgjørelse og utdeling

Det gunstigste for deltaker vil være en form for kombinasjon av arbeidsgodtgjørelse og utdeling, ettersom begge inntektsformene inneholder progressive elementer. Spørsmålet er hva som er optimal fordeling.

Inntekter innenfor rammen av skjermingsfradraget kan overføres uten ekstrabeskatning. Deltaker vil derfor ønske å utnytte dette.²⁹ Beløp innenfor utdelingsfradraget overføres for så vidt også uten ekstrabeskatning, men en slik betraktningssmåte gir ikke mening når det tas i betraktning at utdelingsfradraget avkortes ved opparbeidet arbeidsgodtgjørelse, og det forsettes at selskapsoverskuddet i sin helhet overføres deltakerne.

Når skjermingsfradraget er fullt utnyttet, vil deltakeren ønske å heve arbeidsgodtgjørelse for (deler av) det overskytende. Arbeidsgodtgjørelse opp til 400.000 kr beskattes med 38,7 %, og fra 400.000 kr til 650.000 kr med 47,7 %. Tilsvarende beskattes utdeling med totalt 48,16 %. I tillegg kommer at deltaker i disse intervallene opparbeider trygderettigheter. Incentivene til å velge arbeidsgodtgjørelse er derfor ganske sterke.

Det finnes ligger imidlertid ingen skattemessige incentiver i å velge høyere arbeidsgodtgjørelse enn 650.000 kr. Marginalskattesatsen for arbeidsgodtgjørelse er da 50,7 %, mens den for utdeling er 48,16 %. Deltaker vil derfor ønske utdeling for alt det overskytende, men differansen er altså ikke større enn ca 2,5 % poeng. Setter man skjermingsfradraget til 30.000 kr, blir dermed skatteoptimal tilpasning slik:

0 -	30.000 kr:	Utdeling;	0 % (vs 38,7 %)
30.000 kr -	430.000 kr:	Arbeidsgodtgjørelse;	38,7 % (vs 48,16 %)
430.000 kr -	680.000 kr:	Arbeidsgodtgjørelse;	47,7 % (vs 48,16 %)
680.000 kr -		Utdeling;	48,16 % (vs 50,7 %)

I avsnitt 2.2.5 foran ble det konkludert med at skatteloven § 10-42, 3. ledd bokstav a skal tolkes innskrenkende. Dersom utdelingsfradraget ikke ble redusert ved opparbeidelse av

²⁹ Det sees her bort fra alternativ utnyttelse av skjermingsfradraget.

arbeidsgodtgjørelse, ville det lede til at deltakers incentiver var annerledes. Deltaker ville ønske utdeling opp til utdelings- og skjermingsfradraget var fullt utnyttet, ettersom det ikke medfører ekstrabeskatning. For det overskytende ville utdeling gitt 28 % ekstra skatt, mens arbeidsgodtgjørelse bare ville gitt fra 10,7 % til 22,7 % ekstra skatt, avhengig av inntektsnivået (toppskatt). Når utdelings- og skjermingsfradraget var utnyttet, ville deltaker derfor ønske arbeidsgodtgjørelse for *alt* overskytende. En slik kombinasjon ville ledet til en spesielt gunstig skatteberegning, og den illustreres best med et eksempel.

La oss anta at deltakerens overskuddandel er 100 og skjermingsgrunnlaget 0. Av dette blir deltaker i tråd med nettoligningsreglene løpende beskattet med 28. Han disponerer så slik:

Utdeling: 28. Det medfører 0 i ekstra skatt.

Arbeidsgodtgjørelse: 72. Det medfører opp til 16,34 i ekstra skatt³⁰.

Sum skatt blir dermed $28 + 16,34 = 44,34$; altså 44,34 %.

Ettersom høyeste skattesats for arbeidsgodtgjørelse her er lagt til grunn, ville den totale beskatningen heller ikke bli høyere. Den ville i praksis blitt enda lavere på grunn av skjermingsfradraget. Nøytralitetshensyn i relasjon til aksjonærmodellen gjør at denne beregningen i seg selv tilsier at skatteloven § 10-42, 3. ledd bokstav a skal tolkes innskrenkende.

2.4.4 Skatteoptimal avpasning av lønn og utdeling

Når skjermingsfradraget er utnyttet vil deltaker på tilsvarende måte ønske lønn inntil marginals kattene krysses, altså ved 48,16 %. Ved lønn må grunnlaget det beregnes marginals kattesats av gi dekning for både lønnen og arbeidsgiveravgiften. Det som sammenlignes er altså marginals katten på denne totaloverføringen på den ene siden, og marginals katten på overskuddsutdeling på den annen.

Lønn tilsvarende 181.765 kr, der taket for minstefradraget nås, medfører således en totaloverføring på 207.394 kr, hvorav skattebelastningen er 35,39 %.

Alminnelig inntektskatt: $(181.765 - 61.800) \times 0,28 = 33.590$

Trygdeavgift: $181.765 \times 0,078 = 14.178$

Arbeidsgiveravgift: $181.765 \times 0,141 = 25.629$

Sum: 73.397

$73.397 : (181.765 + 25.629) = 0,3539 = \underline{35,39 \%}$

³⁰ Trygdeavgift 10,7 % + maksimal toppskatt 12 %.

Ved totaloverføringer mellom 207.394 og 456.400 kr er marginals-katten ved lønn 43,72 %.

$$\text{Alminnelig inntekt: } (400.000 - 181.765) \times 0,28 = 61.106$$

$$\text{Trygdeavgift: } (400.000 - 181.765) \times 0,078 = 17.022$$

$$\text{Arbeidsgiveravgift: } (400.000 - 181.765) \times 0,141 = 30.771$$

$$\text{Sum: } 108.899$$

$$108.889 : (218235^{31} + 30.771) = 0,4372 = \underline{43,72\%}$$

Ved totaloverføringer mellom 456.400 og 741.650 kr er marginals-katten ved lønn 51,62 %.

$$\text{Alminnelig inntekt: } (650.000 - 400.000) \times 0,28 = 70.000$$

$$\text{Trygdeavgift: } (650.000 - 400.000) \times 0,078 = 19.500$$

$$\text{Toppskatt, trinn 1: } (650.000 - 400.000) \times 0,09 = 22.500$$

$$\text{Arbeidsgiveravgift: } (650.000 - 400.000) \times 0,141 = 35.250$$

$$\text{Sum: } 147.250$$

$$147.250 : (250.000^{32} + 35250) = 0,5162 = \underline{51,62\%}$$

Ved høyere totaloverføringer enn 741.650 kr øker marginals-katten ved lønn ytterligere 2,63 % poeng til 54,25 %.³³

Når skjermingsfradraget er utnyttet, viser således beregningen over at deltaker ønsker lønn inntil denne utgjør 400.000 kr, som inkludert arbeidsgiveravgift innebærer en overføring på 456.000 kr. Hensynet til rettigheter i folketrygden trekker også i denne retningen. Ved høyere overføringer er utdeling det gunstigste. Inntil toppskattens trinn 2 inntreer ved 650.000 kr (741.650), er imidlertid differansen ikke større enn 3,46 % poeng. Men på de høyere marginalene utgjør den over 6 % poeng, og vil derfor virke som et ganske sterkt incentiv i favør av utdeling.

³¹ $400.000 - 181.765 = 218.235$.

³² $650.000 - 400.000 = 250.000$.

³³ $[(1:1,141) \times 0,478] + [1 - (1:1,141)] = 0,5425 = 54,25\%$.

3 Oversikt over tidligere rett – delingsmodellen

3.1 Innledning

Delingsmodellen var ny med skattereformen 1992, og gjeldende rett til og med inntektsåret 2005 for deltakerlignede selskaper. I denne perioden var forskjellen i marginalsatt på arbeidsinntekt og kapitalinntekt langt større enn i dag. I 2005 var skattesatsene for lønn 57,3 %, ³⁴ arbeidsgodtgjørelse 54,2 % og samlet skatt ved overskuddsutdeling 28 %. ³⁵ Delingsmodellen innebar at selskapets inntekt ble delt i en person- og kapitalinntektsdel. Personinntektsdelen ble så fordelt på de aktive eierne. Det var ikke skatterettslig adgang til omklassifisering overfor delingspliktige selskap. ³⁶ Jeg kommer tilbake til betydningen av dette i avsnitt 6.2.

Et hovedhensyn bak utformingen av modellen var skattemessig likebehandling av næringsvirksomhet uansett organisasjonsform. Delingsmodellens anvendelsesområde var derfor ikke begrenset til deltakerlignede selskaper, men omfattet også aksjeselskaper og enkeltpersonsforetak. Et annet hovedhensyn var skattemessig likebehandling av personers opptjening av arbeidsinntekt og kapitalinntekt uavhengig om den opptjenes gjennom næringsvirksomhet eller ikke. Det er bakgrunnen for at delingsmodellen ble utformet som en kildemodell. Motstykket er en uttaksmodell, som dagens regelverk bygger på, der det sentrale er disponeringen av midlene (jf. ekstrabeskatningen ved overskuddsutdeling).

Delingsmodellen fastsatte kapitalinntektsdelen etter en sjablon. Personinntekten fremkom residualt som differansen mellom virksomhetens alminnelige inntekt og denne sjablon-fastsatte kapitalinntektsdelen. To kumulative vilkår måtte oppfylles på deltakernes hender for at modellen kom til anvendelse; aktivitetskravet og eierkravet, jf. avsnitt 3.2 og 3.3 nedenfor.

³⁴ Nedgrosset og inkludert arbeidsgiveravgift.

³⁵ Overskuddsutdeling medførte ingen ekstra skattebelastning.

³⁶ Jf. brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 5.8.1996.

3.2 Aktivitetskravet

Aktivitetskrav var en grunnleggende forutsetning i delingsmodellen ettersom siktemålet var å beregne verdien av denne aktiviteten. Lovens vilkårsformulering var ”*deltaker som deltar aktivt i driften*”³⁷ Når det gjaldt hva slags aktivitet som var relevant, var begrensningene få; utøvelse av både overordnede og underordnede funksjoner i selskapet kvalifiserte.³⁸ Ren forvaltning av eierinteressen skulle det imidlertid sees bort fra, da dette ikke på samme måte er arbeid i selskapet, men her var grensen flytende.³⁹ Når det gjaldt aktivitetskravets kvantitative side, skilte modellen mellom utøvere av såkalte liberale (typisk lege, advokat, konsulent) og ikke-liberale yrker. Terskelen for at liberale yrkesutøvere ble ansett som aktive var relativt streng, og formulert som at krav om at arbeidsinnsatsen måtte være mer enn sporadisk.⁴⁰ For andre yrkesutøvere gikk grensen ved 300 arbeidstimer per inntektsår.⁴¹

3.3 Eierkravet

En forutsetning for at delingsmodellen kom til anvendelse var at én eller flere aktive eiere til sammen eide mer enn 2/3 av selskapet eller hadde krav på mer enn 2/3 av selskapsoverskuddet. Arbeidsgodtgjørelse til deltaker inngikk i denne overskuddsberegningen. Grensen hadde sammenheng med antagelsen om at eierskap og innflytelse i denne størrelsesordenen aktualiserte både ønsket om og mulighetene til å foreta illojale tilpasninger.

3.4 Tilordningsprinsippene

Utgangspunktet for beregningen var som nevnt selskapets alminnelige inntekt. Siktemålet var å rense denne inntekten for kapitalinntekt. Deler av kapitalinntekten var lett å

³⁷ Jf. skatteloven § 12-10 (1) b, endret ved lov 17. juni 2005 nr. 74.

³⁸ Gjems-Onstad (1993) side 52.

³⁹ Gjems-Onstad (1993) side 51.

⁴⁰ NOU 2003:9 side 229.

⁴¹ Grensen ble endret flere ganger.

identifisere, så som aksjeinntekter, renteutgifter, avskrivninger mm. Det var imidlertid ikke tilstrekkelig å korrigere for disse. For eksempel måtte den løpende inntekten en produksjonsmaskin o.l. bidro med fanges opp. Slik kapitalinntekt kan ikke verdsettes særlig presist, men den er like fullt til stede. Det ble gitt et kapitalavkastningsfradrag for å skjerme inntekt fra slike kilder fra personinnteksbeskatning. Kapitalavkastningsfradraget utgjorde produktet av et kapitalavkastningsgrunnlag og en kapitalavkastningsrate.⁴² Kapitalavkastningsgrunnlaget tilsvarte skattemessig verdi av selskapets anleggs- og omløpsmidler.

Et selskaps lønnsutgifter er allerede fratrukket i selskapets alminnelige inntekt og tilordnet lønnsstagerne som personinntekt. Delingsmodellen tilkjente imidlertid de aktive eierne i tillegg et lønnsfradrag. Bakgrunnen for lønnsfradraget var erkjennelsen av de skalafordeler og synergieffekter som gjerne oppstår ved at flere arbeider sammen, og at disse merverdiene generelt tilfaller investorene (i størst grad). De var derfor å regne som kapitalverdier, og måtte følgelig skjermes. Lønnsfradraget var satt til 20 % av selskapets lønnsutgifter.⁴³

Etter disse justeringene satt man igjen med en samlet personinntekt fra selskapet. Denne personinntekten ble så *i sin helhet* fordelt på de aktive eierne basert på deres relative eierandel / overskuddsandel. Det ble altså ikke korrigert for at de aktive eierne for eksempel ikke eide mer enn 67 %.⁴⁴

At personinntekten fremkom residualt kombinert med den sterkt sjablonmessige beregningsmåten, medførte at den beregnede personinntekten kunne bli meget stor. For å hindre urimelige resultater ble det derfor innført takregler som begrenset den enkeltes

⁴² Til forskjell fra dagens skjermingsrente inkluderte denne et risikotillegg. Kapitalavkastningsfradraget kunne utgjøre et ganske betydelig beløp. For å sikre skatteytters muligheter til å opparbeide seg pensjons- og trygderettigheter, ble avkastningsraten fastsatt som en maksimalsats. Deltakerne kunne altså velge en lavere sats, og således bli tilordnet en høyere personinntekt. Se Innst.O. nr. 72 (1994-1995) side 109.

⁴³ Lønnsfradraget kunne likevel ikke redusere den enkelte delingspliktiges personinntekt til under 6 G.

⁴⁴ Løsningen er for så vidt rimelig, siden det bare er de aktive eierne som (i teorien) har skapt denne personinntekten.

beregnete personinntekt.⁴⁵ De liberale virksomhetsutøverne var imidlertid ikke omfattet av takreglene, da sjablonen ble ansett som ”tilfredsstillende.” Det var utstrakt enighet om at delingsmodellen var et lite treffsikkert verktøy når det gjaldt inntektsklassifisering. En annen svakhet bestod i eiernes mulighet til å tilpasse seg helt ut av modellen.⁴⁶ Delingsmodellen ble derfor utsatt for mye kritikk.

3.5 Inntektsklassifiseringen i ikke-delingspliktige selskaper

Som det har fremgått over gikk det et meget viktig skille mellom delingspliktige og ikke-delingspliktige selskaper. For ikke-delingspliktige gjaldt kun skattelovens alminnelig regler. Incentivene til å foreta (ulovlig) skattetilpasning var derfor sterke. Skattyters klassifisering kunne imidlertid prøves av ligningsmyndighetene. I praksis skjedde nok ikke dette i like stor grad som det kanskje burde.

4 Oversikt over omklassifiseringshjemplene

4.1 Innledning

I dette avsnittet gis en oversikt over de tre rettslige grunnlagene ligningsmyndighetene kan anvende i en omklassifiseringssituasjon. Omgåelsesnormen, alminnelig tolkning og skatteloven § 13-1 presenteres henholdsvis i avsnitt 4.2, 4.3 og 4.4.

⁴⁵ Takreglene innebar at beregnet personinntekt ble begrenset oppad til 16 G, likevel slik at begrensningen ikke gjaldt intervallet 75 G til 134 G. Se Zimmer/BA-HR (2001) side 710-713.

⁴⁶ Slik tilpasning var meget utbredt. Andelen delingspliktige aksjeselskap falt fra 52 % i 1992 til 32 % i 2000, og dette var neppe tilfeldig. Se NOU 2003:9 side 187.

4.2 Omgåelsesnormen

Omgåelsesnormen er gradvis utviklet av Høyesterett, og er således et eksempel på domstolenes rettsskapende virksomhet. Utviklingen tok til på 1960-tallet, men det var først på 1990-tallet at Høyesterett benyttet formuleringen gjennomskjæringsregel.⁴⁷ I dag er det uomtvistet at omgåelsesnormen er en selvstendig og generell hjemmel for gjennomskjæring. Omgåelsesnormen vil således også kunne anvendes i forbindelse med omklassifisering overfor aktive eiere. Nedenfor gis en oversikt over tradisjonelle vilkår/momententer slik de er kommet til uttrykk gjennom praksis.

Et minimumskrav for at omgåelsesnormen kommer til anvendelse er at (deler av) disposisjonen er skattemessig motivert.⁴⁸ Dette har sammenheng med at omgåelsesnormen skal hindre *omgåelse* av skattereglene.⁴⁹ Det må imidlertid vesentlig mer til, og avgjørelsen beror på en konkret helhetsvurdering. Vurderingstema er beskrevet slik i Rt. 1999 s. 946 (ABB):

”(...) dersom de skattemessige virkninger fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglernes formål.”

Omgåelsesnormen kan tenkes anvendt i en rekke ulike situasjoner. For eksempel kan den lede til at hele selskapskonstruksjonen gjennomskjæres. Man kan også tenke seg at deltakers klassifisering av inntekten som utdeling/arbeidsvederlag angripes mer direkte. Skattebesparelsen utgjør da differansen mellom beskatning av inntekten som utdeling og beskatning av inntekten som arbeidsvederlag. Denne størrelsen er således greit tilgjengelig. Når det gjelder egenverdivurderingen stiller det seg annerledes. Hva som utgjør én

⁴⁷ De første sakene der formuleringen ble benyttet var Rt. 1994 s. 492 (Railo) og Rt. 1994 s. 912 (Hovda). Se Banoun (2003) side 278.

⁴⁸ Se Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada).

⁴⁹ Se HR-2007-00309-A (Erling Bjartnes - Hex AS).

disposisjon og således ett vurderingstema er eksempelvis ikke alltid klart. Der deltakers fordeling av inntekten mellom utdeling og arbeidsvederlag angripes direkte, kan det stilles spørsmål ved om en utdeling i seg selv har noen egenverdi. I denne vurderingen vil det være relevant å trekke inn deltakers eierskap som omstendighet, ettersom eierskap er en forutsetning for å kunne motta utdeling. Innbetaling av selskapskapital, risiko tilknyttet eierskapet, eierbeføyelser osv. utgjør i så tilfelle eksempler på egenverdi. Hvilken vekt de skal tillegges i det enkelte tilfellet er en annen sak. Når det gjelder selve avveiningen oppstilte ABB-dommen et vilkår om at disposisjonen ”*helt eller hovedsakelig*” var skattemessig motivert.⁵⁰ Hvis skattebesparelsen i det ytre er tilstrekkelig dominerende og av et visst omfang vil skattyter kunne få bevisbyrden for at det motsatte er tilfelle.⁵¹ Terskelen ligger imidlertid høyt.

Videre har praksis slått fast at resultatet må stride mot skattereglenes formål. Dette formuleres tidvis som et krav om illojalitet.⁵² Det ligger mange incentiver i skattesystemet, hvorav en rekke er direkte tilsiktet fra lovgivers side. For at innrettelsen skal stride mot skattereglenes formål må det dreie seg om kvalifisert, utilsiktet tilpasning. Vilkårene er således strenge.

4.3 Alminnelig lovtolkning

Omklassifisering kan også bygges på alminnelig tolkning av beskatningshjemlene.⁵³ Om forholdet til omgåelsesnormen uttrykte Høyesterett følgende i Rt. 2002 s. 798 (Nordea):

”Overligningsnemda uttaler at det nærmest kan være en smaksak om man i denne saken bygger på en tolkning av begrepet realisasjon eller om man anvender den ulovfestede

⁵⁰ Selv om skattekreditten utvilsomt var ”*hovedmotiver*” for aksjekjøpet i Rt. 1997 side 1580 (Zenith) ble dette ikke ansett tilstrekkelig. Se Banoun (2003) side 318.

⁵¹ Se HR-2007-00309-A (Erling Bjartnes - Hex AS).

⁵² Se for eksempel Rt. 2000 s. 1865 (Nygård).

⁵³ Ligningsmyndighetene utleder da sin kompetanse fra ligningsloven § 8-1, som fastslår at ”*ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen.*”

omgåelsesnorm. Etter min mening er ikke dette helt treffende. Det er – slik jeg ser det – her tale om ulike rettslige vurderingstemaer, og det er bare et stykke på vei at de samme hensyn vil være relevante.”

I disse tilfellene er det skattyters tolkning/subsumsjon som angripes. Begrensningene og mulighetene til omklassifisering følger dermed *av tolkningen* av de påberopte beskatningshjemlene, det vil si skatteloven §§ 5-10 bokstav a (lønn), 12-2 bokstav f (arbeidsgodtgjørelse) og 10-42, 2. ledd (utdeling). I motsetning til omgåelsesnormen og skatteloven § 13-1 er anvendelsesområdet således ikke vilkårsbestemt i egentlig forstand, og det kompenseres heller ikke for dette ved skjærpede beviskrav e.l. Omgåelsesnormen og skatteloven § 13-1 vil imidlertid inngå som tolkningsmomenter.

De skatterettslige definisjonene av lønn, arbeidsgodtgjørelse og utdeling forutsetter at skattyter har *innvunnet* en fordel i skatterettslig forstand. En praktisk viktig begrensning i omklassifiseringsadgangen ligger derfor i at den må knytte seg til en faktisk gjennomført inntektsstrøm. Inntektsstrømmer fingeres ikke, hvilket er mulig ved anvendelse av omgåelsesnormen og skatteloven § 13-1. Det er tvert imot inntektsstrømmen som er gjenstand for omklassifisering. Omklassifisering på bakgrunn av alminnelig tolkning skiller seg således fra anvendelse av omgåelsesnormen og internprisingsregelen både når det gjelder premisser og mulig konklusjon.

Problemstillingen er hvilke faktorer inntektsoverføringen reelt har sterkest tilknytning til; arbeidsinnsats eller kapital. Alle forhold som er egnet til å belyse dette er relevant. For eksempel vil deltakers investering og eksponering (risiko) i selskapet, hva som har foranlediget ervervet, andelens omsettelighet, deltakers antatte markedslønn og selskapsavtalen for øvrig være sentrale momenter.

4.4 Skatteloven § 13-1

Skatteloven § 13-1 er en lovfestet, objektiv omgåelsesregel. Den hjemler i seg selv ikke skatteplikt, men gir på nærmere bestemte vilkår ligningsmyndighetene adgang til å fingere

og justere inntektsstrømmer. Bestemmelsens anvendelsesområde fremgår av 1. ledd som lyder:

”Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.”

For det første må det foreligge et *interessefellesskap* med partene. Dette er en grunnleggende forutsetning for at behovet for overprøving i det hele tatt oppstår. Anvendt på inntektsklassifiseringen i deltakerlignede selskap er det ikke uten videre gitt hvem interessefellesskapet må foreligge mellom.⁵⁴ Både den tilknytningen som ligger mellom selskap og deltaker samt deltakerne imellom er generelt egnet til å tilfredsstille lovens krav. Men spørsmålet må avgjøres konkret.

For det annet må skattyters inntekt være *reduisert*. Det kan spørres om hva ”inntekt” henspiller på. Forutsatt at den interne fordelingen av inntekten deltakerne mellom opprettholdes, vil ikke deltakers samlede inntekt være redusert; lavere arbeidsvederlag vil jo gjenspeiles i høyere utdeling og omvendt. Bestemmelsens formål tilsier imidlertid at begrepet kan presiseres slik at deltakers arbeidsinntekt (personinntekt) og kapitalinntekt (alminnelig inntekt) vurderes separat. Alternativt kan man betrakte selskap og deltaker for seg, slik at arbeidsvederlag reduserer selskapets inntekt og omvendt. Etter min mening kan begge synsvinklene anlegges, og lede til at kravet er tilfredstilt. Det kan dernest stilles spørsmål om det stilles krav til reduksjonens størrelse. Av ordlyden kan det ikke utledes et slikt krav, den er tvert imot reservasjonsløs. Høyesterett uttalte i Rt. 1999 s. 1087 at det i utgangspunktet ikke stilles krav om reduksjonens størrelse. På den annen side tilsier reelle hensyn at størrelsen kanskje bør være et moment i grensetilfeller.⁵⁵

⁵⁴ Grunnen til det er at deltakerlignede selskaper ikke er egne skattesubjekt. I Rt. 2006 s 558 (Dillerud) bygde Høyesterett på forholdet mellom selskap og deltaker.

⁵⁵ Bjerke (1991) på side 135 konkluderer på generelt grunnlag med at ethvert avvik er tilstrekkelig hvis det med sikkerhet kan fastslås at det foreligger en reduksjon. Dersom det er usikkert, kreves et visst avvik for at reduksjon kan ansees *bevist*.

For det tredje må det være *årsakssammenheng* mellom interessefellesskapet og reduksjonen. Vurderingstemaet er altså om interessefellesskapet (typisk eierinteressen) har medført at arbeidsvederlaget er lavere/høyere enn det hadde vært mellom uavhengige parter.

Dersom disse tre vilkårene er oppfylt fremgår det av 3. ledd at inntekten skal fastsettes ”*som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.*” Bestemmelsens 3. ledd kan således langt på vei sees på som en presisering av innholdet i reduksjonskravet. En nærliggende forståelse er at eierinteressen skal tenkes bort. Vurderingen tar utgangspunkt i verdien av deltakers arbeidsinnsats. Den totale inntektsstrømmen til deltaker er derfor ikke direkte relevant. Heri ligger en viktig forskjell fra omklassifisering på bakgrunn av alminnelig tolkning. (Store) parallelle kapitalinntektsstrømmer til deltaker vil imidlertid kunne tjene som indisium for at hans arbeidsinntekt *er* redusert.

5 Domstolspraksis

5.1 Innledning

Det finnes naturlig nok ingen relevant rettspraksis vedrørende det nye systemet som ble innført ved skattereformen 2004-2006. I dette avsnittet drøftes derfor praksis i relasjon til det tidligere systemet. Selv om omklassifiseringsspørsmålet er kommet i en ny situasjon etter reformen, taler flere forhold for at praksisen i relasjon til det tidligere systemet fortsatt vil ha relevans. Når det gjelder de ulike hjemlenes anvendelsesområde og ”fremgangsmåte” generelt, gir praksisen etter min mening god veiledning. Når det gjelder den konkrete anvendelsen av dem, subsumsjonen, kan det være grunn til å tillegge praksisen mindre vekt, ettersom det er flere forhold som taler for at omklassifiseringsadgangen generelt er snevrere etter innføringen av deltakermodellen. Dette kommer jeg tilbake til senere.

Dommene drøftes i avsnittene 5.2 til 5.4 nedenfor. Drøftelsene danner grunnlaget for synspunktene i avsnitt 5.5, der siktemålet er å foreta en systematisering av omklassifiseringssituasjonene.

5.2 Høyesteretts grensedracting mellom aksjegevinst og arbeidsinntekt

De to dommene som gjennomgås i det følgende, Rt. 2000 s. 745 (Kruse Smith) og Rt. 2000 s. 1739 (Pre Finans), gjaldt begge omklassifisering av aksjegevinst til arbeidsinntekt. Problemstillingene i dommene skiller seg altså fra denne fremstillingens problemstilling når det gjelder selskaps- og inntektsform, men de er likevel nært beslektet. Før dommene gjennomgås vil jeg knytte noen synspunkter til slektskapet og hvilken overføringsverdi dommene har.

Aksjeselskap og deltakerlignede selskap skiller seg først og fremst fra hverandre når det gjelder ligningsmåte. Nøytralitetsprinsippet tilsier generelt at overføringsverdien er stor. Når det gjelder omklassifiseringsadgangen spesielt, er det uttalt i forarbeidene til skattereformen 2004-2006 at spørsmålet ”*bør håndteres likt i aksjonærmodellen og deltakermodellen.*”⁵⁶ Det trekker i retning av at nøytralitetsprinsippet kan tillegges desto større vekt her.

Dommenes problemstilling var under hvilke betingelser en aksjegevinst kan sies å være vunnet ved arbeid. Generelt er det nær sammenheng mellom kapitalinntektsformene aksjegevinst og aksjeutbytte. Sett fra aksjonærens side utgjør de over tid komplementære størrelser.⁵⁷ I en gruppe praktisk viktige tilfeller er denne sammenhengen ekstra sterk; liberale virksomhetsutøvere der selskapets inngangs- og utgangsverdier er regulerte. Grunnen til det er at den fremtidige inntjeningen i slike selskap mer enn ellers avhenger av at de ansatte vil fortsette å utøve sine yrker gjennom selskapet. En eventuell realisasjonsgevinst vil i hovedsak bestå i verdien av det tilbakeholdte overskuddet, som jo alternativt kunne vært utdelt løpende. Aksjegevinstdommene omhandler nettopp slike liberale yrkesutøvere der inngangs- og utgangsverdiene var særskilt regulert.

⁵⁶ NOU 2005:2 avsnitt 8.2.3.

⁵⁷ Zimmer/BA-HR (2006) side 286.

Problemstillingen i Kruse Smith-dommen var om de ansattes aksjegevinster kunne omklassifiseres til arbeidsinntekt. Hjemmelen var alminnelig tolkning, og vurderingstemaet var om aksjegevinsten hadde tilstrekkelig tilknytning til kapital. Lagmannsretten kom til at kapitaltilknytningen var for svak. Høyesterett kom imidlertid under dissens 3-2 til at kapitaltilknytningen var tilstrekkelig sterk.

I 1987 fikk 13 ”nøkkelpersoner” i Kruse Smith Stavanger AS tilbud om å tegne aksjer i selskapet. Både kjøps og salgsvilkårene var særlig regulert i vedtektene og gjennom aksjonæravtale med Kruse Smith Konsern AS, som var selskapets hovedaksjonær. Verdien av aksjene var estimert til 143,02 kr per stykk. Tegningskursen var satt til 10 kr per aksje og tilsvarte aksjenes pålydende. Denne underprisen på 133,02 kr per aksje skulle imidlertid komme til fratrukk ved et senere salg av aksjen. De ansattes tapspotensial var således begrenset til 10 kr per aksje, mens oppsiden var ubegrenset. Aksjene kunne ikke selges fritt i markedet. De ansatte pliktet å selge aksjene til hovedaksjonæren dersom ansettelsesforholdet opphørte. For øvrig hadde de alminnelig aksjonærrettigheter, og disse ble også utøvet. I 1991 ble aksjene solgt med gevinst, og det oppstod spørsmål om aksjegevinsten kunne beskattes som kapitalinntekt.

Verdiberegningen var ikke omstridd. Høyesterett fastslo innledningsvis at aksjetegningen var reell og at *den* ikke kunne settes til side basert på omgåelsesbetraktninger. Det var heller ikke anført at nøkkelpersonenes lønn avvek fra markedslønn.

Resultatet berodde på en konkret avveining av hvilken tilknytning aksjegevinsten hadde til kapital på den ene siden og til arbeidsforholdet/arbeidsinnsatsen på den annen. Høyesterett drøftet for det første den tilknytningen som lå i at ansettelsesforholdet var en forutsetning for aksjonærposisjonen. Mindretallet synes å ha vektlagt dette mer enn flertallet. Denne forskjellen kan nok forklares med deres ulike vurdering av forholdet for øvrig. Omklassifisering til arbeidsinntekt bygger på at det foreligger en eller annen form for særbezugstivelse av de ansatte eierne fremfor de øvrige eierne. Følgelig spiller slik binding mindre eller ingen rolle i den grad eierinteressen ellers er markedsmessig.

Det mest sentrale momentet i Høyesteretts vurdering var risikoen forbundet med aksjeinvesteringen, og da spesielt risikoen for tap. Ytterpunktene null risiko

(arbeidsinntekt) og normal risiko (kapitalinntekt) var presumptivt greie nok. Når det gjaldt subsumsjonen av Kruse Smith avtalen i dette landskapet, var Høyesterett delt. Dissensen kan langt på vei forklares med deres ulike syn på hvilket beløp risikovurderingen knyttet seg til. Flertallet uttalte at hva gjaldt nøkkelpersonenes investering på 10 kr. per aksje, ”*utsatte de seg for den samme risiko som aksjonærer flest.*” Oppsiden ble vurdert tilsvarende. Flertallet uttalte videre at den ”*den eneste*” fordel de ansatte hadde fått, lå i det rentefrie kreditlementet underprisen medførte.⁵⁸ Aksjegevinsten kunne derfor ikke beskattes som arbeidsinntekt. Den ble *i sin helhet* klassifisert som kapitalinntekt.

Mindretallet drøftet risikoen i forhold til aksjenes verdi, altså 143,02 kr. Nedsiden på 10 kr utgjorde i så henseende ”*en ubetydelig del,*” og kjøpet ”*mangle[t] således vesentlige elementer som karakteriserer en normal aksjonærposisjon.*”

Etter min mening taler de beste hensyn for at mindretallets tilnærming var den riktige. Verdiutviklingen/inntekten var jo knyttet til (hele) aksjen, og vurderingen av om inntekten hadde tilstrekkelig tilknytning til arbeidsforholdet burde etter min mening også knyttes til den samme enheten. Flertallets synspunkt gav et asymmetrisk forhold mellom nedside og oppside, hvilket også taler mot kapitalbeskatning. For øvrig så flertallet helt bort fra verdien av det tapssikringsinstrumentet de ansatte fikk.⁵⁹

I Pre Finans-dommen konkluderte en enstemmig Høyesterett med at aksjegevinsten kunne omklassifiseres til arbeidsinntekt. Hjemmelen var også her alminnelig tolkning, og synspunktet berodde på at gevinsten hadde for svak tilknytning til kapital og for sterk tilknytning til arbeidsinnsats.

I forbindelse med stiftelsen av Pre Finans i 1987 fikk enkelte ansatte i selskapet tilbud om å bli tatt opp som ”partnere” (medeiere). Både kjøps- og salgsvilkårene var

⁵⁸ Denne var imidlertid ikke beskattet av ligningsmyndighetene.

⁵⁹ En betraktningssmåte er at de ansatte fikk aksjer til kurs 143,02 kr, rentefri betalingsutsettelse og salgsoptaksjon med kurs 133,04 kr. Lagmannsretten hadde lagt til grunn et salgsoptaksjonssynspunkt. Kombinasjonen aksjeerverv, rentefri betalingsutsettelse og salgsoptaksjon ligger meget nær en kjøpsopptaksjon i økonomiske virkninger. En vesentlig forskjell ligger imidlertid i (manglende) organisatoriske rettigheter. Opptaksjoner i arbeidsforhold blir tradisjonelt beskattet som arbeidsinntekt, men den nærmere fremgangsmåten har vært varierende. Se nå skatteloven § 5-14, 3. ledd.

særegne. De var regulert gjennom en aksjonæravtale med selskapets hovedaksjonærer, Realkreditt og Kommunal Landspensjonskasse. Aksjekjøpet ble fullfinansiert av hovedaksjonærene. Lånet var rentebærende med 10 % p.a., men lånerammen kunne hvert år utvides med påløpte renter. Med aksjene fulgte organisatoriske rettigheter, men det var knyttet stemmebegrensninger til dem.⁶⁰ Aksjene kunne bare selges til hovedaksjonærene, og da på særlige vilkår. Partnerne kunne til enhver tid bytte inn aksjene mot at hele lånet inkludert påløpte renter ble slettet. Eventuell gevinst kunne realiseres når de hadde eid aksjene i tre år eller mer.⁶¹ Etter avtalen skulle salgssummen da utgjøre selskapets substansverdi⁶² med et påslag på 25 %. Dersom aksjene ble solgt etter fire år, var påslaget 50 %, og etter fem år 75 %. I 1989 ønsket imidlertid hovedaksjonærene å kjøpe partnernes aksjer. Det ble derfor inngått en ny avtale. I mellomtiden hadde selskapet utviklet seg godt. Etter den nye avtalen skulle aksjene overdras i løpet av 1990. For partnerne ble beregningsmåten, og dermed salgssummen, gunstigere jo senere på året de valgte å gjennomføre salget. Ved salg i desember 1990 var salgssummen bestemt til nåverdien av den antatte substansverdien per 31.12.1992 pluss et påslag på 75 %. Estimerte overskudd for årene de kommende årene 1991 og 1992 inngikk således også i salgssummen. Den ubetingede retten til gjeldsslettelse mot tilbakelevering av aksjene ble imidlertid ikke videreført.

Utgangspunktet for Høyesteretts drøftelse var at aksjetegningen var reell. Problemstillingen var om partnernes særfordeler i forbindelse med aksjetransaksjonen var så store at aksjegevinsten skulle omklassifiseres til arbeidsinntekt.

Særfordelene knyttet seg først og fremst til låneforholdet. I utgangspunktet vil ikke et gunstig låneforhold ha noen innvirkning på et aksjekjøp, ettersom det er tale om to forskjellige/selvstendige transaksjoner. I denne saken var imidlertid låneforholdet og aksjekjøpet nært knyttet sammen, og de bar preg av å være to sider av samme transaksjon.

⁶⁰ Partnerne tegnet B-aksjer, der hver aksje gav 0,833 stemme. Selv om de tegnet 37,5 % av kapitalen, fikk de bare stemme for 31,24 %. Når det gjelder organisatoriske rettigheter går det et viktig skille ved 33,34 %.

⁶¹ Etter aksjegevinstbeskatningsloven § 2 (opphevet) kunne aksjegevinster realiseres skattefritt dersom aksjene var eiet i mer enn tre år.

⁶² Substansverdien fremkommer ved å summere selskapets eiendeler og trekke fra gjeld.

Høyesterett vurderte derfor avtalene i sammenheng i relasjon til omklassifiseringsspørsmålet.

Aksjegevinst (og –utbytte) kan sees på som vederlag for aksjeeiers investerte kapital og risiko. Det er derfor rimelig at manglende tapsrisiko er et argument for omklassifisering.⁶³ Gjennom 1987-avtalen var plikten til å tilbakebetale lånet direkte knyttet opp mot utviklingen i selskapet. Opprinnelig var partnerne således fullstendig sikret mot tap. Gjeldslettingsklausulen ble imidlertid fjernet i 1989-avtalen, og det var 1989-avtalen som regulerte aksjesalget. Høyesterett så de to avtalene i sammenheng da de drøftet om tapsrisikoen var tilstrekkelig. Det ble lagt til grunn at risikoen for tap på investering i Pre Finans var meget reell i tiden like etter etableringen, men bare ”nokså teoretisk” i 1989. At gjeldslettingsklausulen falt bort i 1989-avtalen ble derfor ikke tillagt særlig vekt. Høyesterett forutsatte at Pre Finans rundt 1989 (da den nye avtalen ble inngått) hadde en god markedsposisjon. Det ble også vektlagt at selskapet på denne tiden hadde tilbakeholdte overskudd som kunne fungere som en buffer. Hvis man så hele situasjonen under ett var derfor risikoen for tap liten. Høyesterett slo således fast at tapsrisikoen skal vurderes konkret, og at formell tapsrisiko i seg selv ikke tillegges særlig vekt.

Høyesterett vektla også at låneavtalen var utformet slik at aksjekjøpet ikke på noe tidspunkt medførte likviditetsbelastning for partnerne. Sett sammen med begrensningen i tilbakebetalingsplikten, bidro dette til å svekke aksjekjøpets selvstendige betydning ytterligere. Selv om risikoen var fraværende, ville likviditetsbelastning i det minste medført at partnerne direkte eller indirekte tilførte selskapet kapital.

I tillegg til dette fant Høyesterett at den atypiske gevinstberegningen svekket kapitaltilknytningen. Høyesterett foretok imidlertid ikke en direkte prøvelse av salgskursen, idet den fant at avtalens fremgangsmåte i seg selv ikke var markedsmessig. De trinnvise sjablonpåslagene på opp til 75 % var anført å kompensere for opparbeidet goodwill. Goodwill ble ansett som et relevant moment ved kursfastsettelsen, og anerkjent som kapitalfaktor. Det forutsatte imidlertid at goodwillen ble fastsatt (løpende) basert på den

⁶³ Fravær av tapsrisiko vil etter min mening ikke være et like tungtveiende moment dersom deltaker oppnår dette ved å kjøpe salgsopsjoner eller lignende på markedsvilkår.

faktiske selskapsutviklingen. Når goodwill forhåndsbestemmes mangler slik kapitaltilknytning.

Høyesterett konkluderte med at det samlede omfanget av de ansattes særfordeler medførte at aksjegevinsten tilknytning til kapital var meget svak. Spørsmålet var så hvilke konsekvenser dette skulle få. Høyesterett konkluderte med at tilknytningen til arbeidsforholdet her var *”tilstrekkelig[sterk] til å frata aksjeinnehavet sin normale karakter, med den konsekvens at senere salgsgEVinst i sin helhet skal beskattes som fordel ved arbeid”*

Subsumsjon fremstår som nokså opplagt. Høyesterett forutsatte at omklassifisering på bakgrunn av manglende tilknytning til kapital vil være absolutt. Dette er i tråd med Kruse Smith-dommen. Der ble kapitaltilknytningen ansett tilstrekkelig sterk, og konsekvensen var at hele aksjegevinsten kunne klassifiseres som kapitalinntekt.

5.3 Alfred Berg og Enskilda

Det er særlig to underrettsdommer som er av interesse; Utv. 2003 s. 859 (Alfred Berg) og TOSLO-2005-170962 (Enskilda). Begge sakene gjaldt inntektsklassifiseringen i deltakerlignet selskap med løpende overskuddsutdeling. Selskapene var ikke delingspliktige.

Alfred Berg-dommen gjaldt fastsettelse av personinntekt og alminnelig inntekt for de stille deltakerne (heretter deltakerne) i Alfred Berg Norge Indre selskap. Bakgrunnen var at ligningsmyndighetene hadde omklassifisert store deler av deltakernes kapitalinntekt til personinntekt for inntektsårene 1996 og 1997. Hjemmelen var alminnelig tolkning. Oslo Tingrett opprettholdt ligningen.

Det indre selskapet ble etablert med virkning fra 1. januar 1996. De stille deltakerne skulle etter selskapsavtalen bidra med arbeidsinnsats og kapital. I 1996 innbetalte hver deltaker 150.000 kr i selskapskapital, og deres ansvar var begrenset til 1.500.000 kr. Deltakerne risikerte således å tape vesentlig mer enn bare kapitalinnskuddet. I 1997 var beløpene individuelt fastsatt, men i snitt noenlunde tilsvarende. Hovedmannen, Alfred Berg Norge ASA, skjøt inn kapital og hele sin virksomhet. Alfred Berg Norge hadde på denne

tiden en meget sentral posisjon i finans- og verdipapirmarkedet. Verken det indre selskapets realitet eller selskapsavtalens gyldighet var bestridt. Det var heller ikke anført at deltakernes eierinteresse manglet tilstrekkelig tilknytning til kapital. Overskuddfordelingen var nærmere regulert i selskapsavtalen og basert på et trinnvis system. Tvisten gjaldt omklassifisering av deltakernes overskuddsfordeling på ett av disse trinnene. Det er derfor grunn til å se nærmere på hvordan overskuddsfordelingen ble gjennomført.

Fordelingen tok utgangspunkt i selskapets resultat ekskludert arbeidsgodtgjørelse. Av de første kronene mottok hovedmannen 10 % og deltakerne 90 % inntil deltakerne nådde en fastsatt sum for arbeidsgodtgjørelse. På neste trinn mottok deltakerne 10 % og hovedmannen 90 % inntil hovedmannen nådde en kapitalavkastning fastsatt til 10 % p.a. På det tredje trinnet mottok hovedmannen 10 % og deltakerne 90 % inntil deltakerne nådde ”oppnåelig beløp i henhold til Alfred Berg-gruppens ekstraoverskuddsnormer.” Den interne fordelingen blant deltakerne var på trinn tre særskilt bestemt; 90 % ble fordelt etter prestasjonsbaserte kriterier og 10 % etter deres relative eierandel. Alt overskytende, trinn fire, ble fordelt på hovedmann og deltakerne basert på eierandeler (likedeling).

Det var ikke bestridt at overskuddandel på de to første trinnene var personinntekt, og at overskuddsandel på trinn fire var kapitalinntekt. Deltakerne aksepterte underveis at også den prestasjonsrelaterte delen av trinn tre var personinntekt. Tvisten gjaldt den delen av trinn tre som ble fordelt mellom deltakerne etter eierandel.

Tingretten gikk ikke nærmere inn på at også denne delen innebar en skjevdeling av overskudd i favør av deltakerne. Med skjevdeling menes overskuddfordeling som avviker fra eierandelen i selskapet. Riktignok ble denne delen fordelt *blant deltakerne* etter eierandel, men siden det ble sett bort fra hovedmannens eierandel, mottok deltakerne større utdeling per eierandel enn eierandelen tilsa (skjevdeling). Den omstendigheten burde slik jeg ser det være egnet til å begrunne omklassifisering. I denne forbindelse kan det vises til Ot.prp.nr. 22 (1993-1994) side 5, der følgende ble uttalt:

”skjevdeling av overskudd på grunn av ulik arbeidsinnsats leder til egen personinntektsberegning, selv om godtgjørelsen for arbeidet er innbakt i den alminnelige overskuddsdeling”

Hovedmannen ytet jo ingen arbeidsinnsats, så mellom ham på den ene siden og de stille deltakerne på den annen var arbeidsinnsatsen avgjørende for inntektsfordelingen. Det kan etter min mening vanskelig hevdes at dette ble reparert ved at den interne fordeling mellom deltakerne berodde på eierandel.

Derimot ble selskapsavtalens utforming av overskuddsfordeling trukket frem til støtte for at de omstridte beløpene skulle klassifiseres som arbeidsgodtgjørelse. Særlig passusen om at beløpet var begrenset oppad til oppnåelig beløp i henhold til meglerhusets normer talte for dette. Ved å innta en slik begrensning distanserer man seg fra alminnelig kapitalavkastningsberegning. Begrensningen svekket således utdelingens kapitaltilknytning. At selskapets overskudd inngikk i beregningen var ikke tilstrekkelig.

Selskapets kapital og især deltakernes innskutte kapital var etter rettens vurdering langt mindre avgjørende for overskuddet og overskuddsfordelingen. Trinn tre i overskuddsfordelingen var i følge selskapsavtalen også ment å gi deltakerne ”avkastning på sin risikokapital.” Dette så retten helt bort fra. Retten påpekte at trinn fire ivaretok det hensynet, og at deltakerne derved fikk kapitalavkastning på bakgrunn av eierinteressen. Trinn fire var jo også det eneste trinnet der fordelingen *utelukkende* var knyttet til eierandel. På bakgrunn av dette ble Oslo Ligningskontor frifunnet.

Enskilda-dommen omhandler en tilsvarende problemstilling. Saken gjaldt klassifisering av inntekten fra Det indre selskap Enskilda Secutities til de stille deltakerne (heretter deltakerne) for inntektsårene 2002 og 2003. Ligningsmyndighetene skjønnsfastsatte deltakernes kapitalinntektsdel til kun 15 % av deres kapitalinnskudd, og klassifiserte hele den resterende inntekten som arbeidsgodtgjørelse. Dommen er anket, og således ikke rettskraftig.

Ligningsmyndighetene utrykte eksplisitt at det ikke var grunnlag for å skjære gjennom selskapskonstruksjonen.⁶⁴ Alminnelig tolkning ble anført som hjemmel. Problemstillingen var om deltakernes overskuddsandel hadde tilstrekkelig sterk tilknytning til arbeidsinnsats, slik at overskuddsfordelingen skulle beskattes som arbeidsgodtgjørelse.

⁶⁴ Ligningsnemda påpekte at selskapsformen hadde ”selvstendig bedriftsøkonomisk begrunnelse” (egenverdi).

I det indre selskapet eide hovedmannen, Enskilda Securities ASA, ca 70 % og de stille deltakerne ca 30 %. Deltakerne hadde i snitt skutt inn ca 150.000 kr hver og hadde arbeidsplikt i selskapet. Hovedmannen hadde skutt inn kapital og hele sin virksomhet. I tillegg til egenkapitalen ytet Hovedmannen selskapet et ansvarlig lån som ble forrentet med 15 % p.a. Det overskytende ble så fordelt i tre trinn. På trinn én fikk deltakerne overført en forhåndsbestemt sum i arbeidsgodtgjørelse. Trinn to fordelte det overskytende mellom hovedmannen og deltakerne basert på eierandeler. I tillegg inneholdt avtalen et trinn tre som fordelte de siste overskuddskronene mellom deltakerne og øvrige ansatte etter prestasjonsbaserte kriterier.

Trinn to i Enskildas avtale og trinn fire i Alfred Berg-avtalen ble undergitt ulik skatterettslig behandling. Det kan spørres om hvorfor utfallet av tilknytningsvurderingen var forskjellig. Etter sin form var overskuddsutdelingen i begge avtaler utelukkende knyttet til eierandelens størrelse. Strukturen var imidlertid ikke helt lik. Trinn fire i Alfred Berg-avtalen var en residualstørrelse. Med det menes at det var dette trinnet som fordelte de siste/høyeste marginalinntektene. Inntekten på Alfred Berg-avtalens trinn fire var således ubegrenset oppad, hvilket er en typisk egenskap for en (ren) kapitalinntekt. I Enskildas avtale var ikke dette elementet like fremtredende. Avtalens trinn tre medførte at inntekt på trinn to ble begrenset oppad.⁶⁵ Det at oppsiden på trinn to i Enskildas avtale ikke var like strengt knyttet til selskapets inntjening gav utdelingene på dette trinnet et mer hybrid preg. Kapitaltilknytningen var således noe svakere, og arbeidstilknytningen tilsvarende sterkere i Enskildas avtale.

Enskildas inntektsfordeling i 2002 og 2003 var en videreføring av en praksis selskapet hadde fulgt siden 1994. I forlengelsen av dette viste Enskilda til at tilsvarende overskuddsfordeling generelt var blitt godtatt av ligningsmyndighetene siden skattereformen 1992. Dette ble ikke bestridt. Det ble videre vist til at overskuddsfordeling etter eierandel (avtalens trinn to) ikke var omfattet av forarbeidene eller Lignings-ABCs angivelse av hva som skal klassifiseres som personinntekt. Enskildas anførsel bygde således på en antitese. Tingretten kom imidlertid tid til at ligningspraksisen ikke var av en

⁶⁵ Det var antatt at trinn tre skulle utgjøre mellom 0 og 20 % av de totale overføringene.

slik karakter at det derav kunne utledes en bindende norm. Retten fant støtte for dette i Høyesteretts uttalelser om hva som konstituerer bindende ligningspraksis,⁶⁶ teorien⁶⁷ og reelle hensyn (den store skatteforskjellen).

Tingretten stod dermed fritt da den tok stilling til om ligningsmyndighetenes omklassifisering hadde rettskildemessig dekning. Når det gjaldt hvilke faktorer som hadde skapt selskapsinntekten, uttalte Tingretten at *”de anførte systemverdiene ikke kan forklare den høye avkastningen, og at verdiskapningen må ansees å være resultat av utført arbeid.”* Etter min mening kan det stilles spørsmålstegn ved den konklusjonen. ”Systemverdier” henspiller på et velkjent fenomen i økonomisk teori. Enda viktigere er kanskje at lønnsfradraget i delingsmodellen blant annet var tuftet nettopp på denne erkjennelsen.⁶⁸ Systemverdier er riktignok vanskelig å tallfeste, men de er likefullt til stede, og kan utvilsomt utgjøre store summer.

Et sentralt moment i rettens vurdering var at dersom deltakernes klassifisering ble lagt til grunn, ville kapitalinntektsdelen bli meget stor i forhold til den selskapskapitalen deltakernes hadde skutt inn (1056 % i 2002 og 723 % i 2003). Etersom meglervirksomhet og andre liberale yrker er lite kapitalkrevende,⁶⁹ er det etter min mening generelt sett underordnet om avkastningen av innskuddskapitalen blir høy. Høy innskuddsavkastning vil typisk kunne skyldes systemverdiene, og mellom systemverdiene og kapitalinnskuddene er det ingen nødvendig sammenheng. Langt viktigere er hvorfor og på hvilke vilkår den aktive eieren er kommet i eierposisjon, risikoen knyttet til eierposisjonen samt hvordan overskuddene fordeles. Disse momentene uttrykker hvilken tilknytning eierinteressen har til kapitalfaktorer på den ene siden og deltakernes arbeidsinnsats på den annen. Tingretten konkluderte med at deltakernes risiko ved selskapsdeltakelsen var liten sammenlignet med

⁶⁶ Rt. 2001 s. 1444.

⁶⁷ Gjems-Onstad (2001) side 874 flg.

⁶⁸ Blant annet med denne begrunnelse ble lønnsfradraget (foreslått) utvidet i forbindelse med evaluering av delingsmodellen. Det fremgår av Innst.O.nr.72 (1994-1995) side 113-115. Se Zimmer/BA-HR (2001) side 708.

⁶⁹ Dette ble lagt til grunn av begge parter. Mens Enskilda anførte at dette talte for kapitalinntektsbeskatning, anførte imidlertid ligningsmyndighetene at det talte mot.

utsiktene for overskuddsutdeling. Dette er sentralt, for hvis kapitalfaktorene ikke er av et visst omfang, vil det alene kunne tilsi at inntekten skal beskattes som arbeidsvederlag, jf. aksjegevinstdommene.⁷⁰ I så fall er det underordnet om overskuddet også er skapt av systemverdier. Poenget er altså at noe som i alminnelighet er overskuddsandel, for deltakerne kan være arbeidsvederlag på grunn av den tilgrunnliggende eierinteressens tilknytning til arbeidsforholdet/arbeidsinnsats. Når det gjaldt bakgrunnen for at hovedmannen overdro andeler til deltakerne uttalte tingretten at den berodde på hovedmannens ønske om å ”*belønne personer på grunn av deres innsats og oppnådde resultater for selskapet.*” Synspunktet innebar ytterligere styrking av arbeidstilknytningen.

Tingretten konkluderte med at kapitaltilknytningen ikke var tilstrekkelig. Hele overskuddsandelen ble derfor klassifisert som arbeidsgodtgjørelse. Deltakerne ble så tilordnet en kapitalinntektsdel direkte. Denne ble satt til 15 % av deltaerkes innskutte kapital, altså tilsvarende den avkastningen hovedmannen etter avtalen fikk på sitt *lån* til selskapet.

5.4 Dillerud og Plesner

Rt. 2006 s. 558 (Dillerud) og LF-2006-89607 (Plesner) skiller seg fra dommene foran når det gjelder grunnlaget for omklassifisering. I Dillerud-dommen og Plesner-dommen ble det ikke foretatt omklassifisering på bakgrunn av inntektens tilknytning til kapital og arbeidsinnsats, men på bakgrunn av hvordan inntekten var verdsatt (eller rettere: manglende verdsettelse). Man kan si at omklassifiseringen her berodde på et (avvikende) verdsettelseskjønn.

Dillerud-dommen gjaldt ligningen for 2001. Dillerud var eneste aktive deltaker i Fornebuklinikken ANS. Sammen med sin kone (nærstående) eide han 66 % av selskapet, mens hans svigerinne (ikke nærstående) eide de resterende 34 %. Overskuddet i 2001 utgjorde 1.341.617 kroner, og ble fordelt med likt beløp per andel. Selskapsavtalen

⁷⁰ Selv om Tingretten bygde på de samme momentene, la den imidlertid til grunn at aksjegevinstdommene ikke var relevante for saken. En mulig forklaring er at Tingretten ønsket å distansere seg fra Høyesteretts konkrete vurdering av hvorvidt kapitaltilknytningen var (u)tilstrekkelig.

inneholdt ingenting om arbeidsgodtgjørelse, og slik godtgjørelse ble heller ikke krevd etter selskapsloven § 2-26, 1. ledd. Dillerud eierandel/overskuddsandel var således i utgangspunktet ikke tilstrekkelig til at eierkravet i delingsmodellen var oppfylt.

Det fantes ingen holdepunkter for å gjennomskjære selskapsstrukturen. Videre hadde både eierinteressen og utdelingen tilstrekkelig tilknytning til kapital.

Ligningsmyndighetene la til grunn at Dillerud hadde arbeidet i selskapet, og at arbeidsinnsatsen kunne verdsettes til 200.000 kr. Summen ble akseptert av Dillerud. At Dillerud skulle tilordnes personinntekt var således ikke omtvistet. Spørsmålet var hvilken hjemmel som skulle legges til grunn ved (om)klassifiseringen.

Høyesterett drøftet omklassifisering på bakgrunn av alminnelig tolkning, men fant at det ikke kunne være grunnlag for dette. Når alminnelig tolkning anvendes, er det den faktiske inntektsstrømmen som er gjenstand for omklassifisering. Det var særlig ett forhold som talte for at alminnelig tolkning måtte avskjæres omklassifiseringshjemmel. Dilleruds overskuddsutdeling (inntektsstrøm) var 442.734 kroner, hvilket tilsvarte 33 %. Dersom 200.000 av denne skulle omklassifiseres til arbeidsgodtgjørelse med hjemmel i alminnelig tolkning, ville det nødvendigvis innebære at hans overskuddsutdeling utgjorde en tilsvarende mindre del (skjevdeling). Selskapsavtalen gav imidlertid ingen holdepunkter for en slik forståelse. Det ville tvert imot bryte med avtalens likedelingsprinsipp. Høyesterett fastslo derfor at alminnelig tolkning ikke var anvendelig som hjemmel for omklassifisering i Dillerud tilfelle.

Den aktuelle omklassifiseringshjemmelen var skatteloven § 13-1. Høyesterett viste til at det i teorien var tatt til orde for å innfortolke et illojalitetsvilkår.⁷¹ Høyesterett tok ikke nærmere stilling til dette spørsmålet, og uttalte at et slikt illojalitetsvilkår uansett ikke ville hatt noen betydning for bestemmelsens anvendelse i denne saken. Det må derfor kunne fastslås at Høyesterett i det minste holder muligheten for et illojalitetsvilkår åpen.

Høyesterett stadfestet at skatteloven § 13-1 var anvendelig overfor aktiv eier som ikke mottar arbeidsvederlag for arbeidsinnsatsen. På generelt grunnlag var dette ”*ikkje tvilsamt*.” Vilkåret om interessefellesskap bydde ikke på tvil. Situasjonen var her litt

⁷¹ Høyesterett viste til Gjems-Onstad (2006).

spesiell på grunn av forholdet til delingsmodellen. Arbeidsgodtgjørelse til Dillerud ville automatisk medført at selskapet ble delingspliktig,⁷² og beregning av personinntekt ville få konsekvenser for samtlige overskuddsandel. For Dillerud var reduksjonsvilkåret oppfylt, ettersom han ikke mottok arbeidsgodtgjørelse overhode. Og i mangel av andre rasjonelle forklaringer, la Høyesterett endelig til grunn at det var årsakssammenheng mellom Dilleruds inntektsreduksjon og interessefellesskapet. Vilkårene for å anvende skattelovens § 13-1 var således oppfylt.

Plesner-dommen har flere likhetstrekk med Dillerud-dommen. Saken gjaldt ligningen for 2001. Plesner var eneste aktive eier i Øyespesialisten AS, og eide 66 % av aksjene. Selskapet var ikke delingspliktig. Selskapet hadde i 2001 et overskudd på 1.452.415 kr. Plesner hevet ikke lønn, og det ble heller ikke delt ut utbytte. Det var ikke reist spørsmål ved selskapskonstruksjonen eller anført manglende kapitaltilknytning ved Plesners eierinteresse. Problemstillingen var om Plesner likevel kunne tilordnes personinntekt.

Den aktuelle hjemmelen var skatteloven § 13-1. Alminnelig tolkning kunne ikke anvendes ettersom det ikke forelå noen inntektsstrøm fra Øyespesialisten AS til Plesner. Før lagmannsretten tok stilling til om vilkårene i skatteloven § 13-1 var oppfylt, tok retten eksplisitt avstand fra et det skal innfortolkes et illojalitetskrav. Retten uttalte:

”Det er ikke noe vilkår for å anvendelse av bestemmelsen at det er ført bevis for illojalitet eller omgåelseshensikt.”

Et interessant poeng i den forbindelse, er at dommen er avsagt *etter* Dillerud-dommen. Siden saksforholdet i Plesner-dommen har mange likhetstrekk med Dillerud-dommen, er det imidlertid grunn til å tro at heller ikke lagmannsrettens synspunkt var nødvendig for domsresultatet. Det svekker synspunktets rettskildemessige vekt noe. På den annen side er uttalelsen meget klar og entydig.

Lagmannsretten viste deretter til anvendelsen av skatteloven § 13-1 i Dillerud-dommen, og fastslo at de alminnelige vilkårene for anvende skatteloven § 13-1 var oppfylt

⁷² Arbeidsgodtgjørelse var likestilt med overskuddsutdeling i relasjon til eiervilkåret i delingsmodellen.

overfor Plesner. Etter rettens skjønn bydde ikke det på særlig tvil. Når det gjaldt verdsettelsesskjønnet, la retten til ligningsmyndighetens beløp på 260.000 kr til grunn. Beløpsmessig fremstår således skjønnfastsettelsen å være i tråd med det beløpet Dillerud ble tilordnet.

Et spørsmål er om, og i så fall hvilke, føringer dommene gir når det gjelder verdsettelsesskjønnet. Dette er et meget sentralt spørsmål ved omklassifisering med hjemmel i skatteloven § 13-1; reduksjonsvilkåret betinger jo avvik fra denne inntektsstørrelsen for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Det kan være nærliggende at dommene har overføringsverdi når det gjelder verdsettelse ved tilsvarende og nært beslektede virksomheter. Dommene oppstilte imidlertid ingen *generelle, prinsipielle* retningslinjer når det gjaldt verdsettelsesspørsmålet, men det synes som arbeidsvederlagene ble fastsatt direkte og at vurderingen var løsrevet fra virksomhetenes overskudd. Mellom de ulike tilfellene vil det være til dels stor indre variasjon. For det første vil det relevante inntektsnivået variere (sterkt) mellom ulike virksomhetsområder. Dernest vil det kunne være tilsvarende variasjoner mellom ulike virksomhetsutøvere. I tillegg kommer at noen virksomheter er mer kapitalkrevende enn andre. Selv om selskapsoverskuddet var betinget av henholdsvis Dilleruds og Plesners arbeidsinnsats, var overskuddet også betinget av investeringer i kirurgisk utstyr etc. Om noe, fremstår de skjønnfastsatte beløp etter min mening som lave heller enn høye.

5.5 Sammenfattende om dommenes anvendelse av omklassifiseringshjemlene – systematisering av omklassifiseringssituasjonene basert på inndeling i fire omklassifiseringsnivåer

Omklassifisering overfor aktive eiere i deltakerlignede selskaper reiser mange vanskelige spørsmål, og tilfellene utgjør ingen ensartet gruppe. I dette avsnittet skal jeg presentere et forslag til en tilnærming som jeg mener jeg kan være hensiktsmessig. Inndelingen er kun ment som en hjelp for tanken, og har ingen rettslig betydning i seg selv. Det vil bygges videre på denne inndelingen i fremstillingens resterende drøftelser.

Sett i sammenheng med andre rettskilder gir den foreliggende rettspraksis etter min mening holdepunkter for å kategorisere omklassifiseringssituasjonene basert på en inndeling i fire omklassifiseringsnivåer, der hvert nivå indirekte reflekterer hvor inngripende omklassifiseringen er. Nivåene er således noe annet enn, og må holdes atskilt fra, de rettslige hjemlene for omklassifisering. Det understrekes derfor at hver omklassifiseringssituasjon må vurderes konkret, og sammenholdes med hver av de tre omklassifiseringshjemlene direkte.

På det første og mest grunnleggende nivået er spørsmålet hvorvidt det kan foretas full gjennomskjæring av deltakers eierinteresse, eventuelt hele selskapsforholdet. Omklassifisering på dette nivået er meget inngripende, og medfører at inntektsklassifiseringen tar utgangspunkt i at det ikke foreligger noen eierposisjon, eventuelt selskap, *over hode*. En konsekvens av omklassifisering på dette nivået er dermed at vedkommende vil regnes som en alminnelig ansatt eller selvstendig næringsdrivende, med alt det medfører. Omklassifiseringen vil således være absolutt, i den forstand at den leder til at inntektsklassifiseringen foretas på et annet grunnlag, løsrevet fra selskapsforholdet. Omgåelsesnormen vil være aktuell hjemmel på dette nivået.

Forutsatt at omklassifisering ikke var aktuelt på det første nivået, oppstår spørsmålet om omklassifisering på nivå to. Forutsetningen er altså at selskapskonstruksjonen anerkjennes og skattyter regnes som deltaker. Til forskjell fra full gjennomskjæring vil derfor deltakers arbeidsvederlagsdel kunne klassifiseres som arbeidsgodtgjørelse, det foretas deltakerligning mv. Omklassifisering på dette nivået beror på en vurdering av eierinteressens tilknytning til kapital på den ene siden og eierinteressens tilknytning til deltakers arbeidsinnsats på den annen. Aktuelle hjemler på dette nivået vil være omgåelsesnormen og alminnelig tolkning.⁷³ Vurderingstemaene har flere likhetstrekk. Aksjegevinstdommenes tolkningskriterium, aksjeposisjonens ”normale karakter” vil ligge nær en ”egenverdi”-vurdering i omgåelsesnormen. Det er imidlertid grunn til å tro at omklassifiseringsadgangen med hjemmel i omgåelsesnormen vil være noe snevrere, fordi omgåelsesnormen oppstiller flere vilkår som må være oppfylt.⁷⁴

⁷³ Skatteloven § 13-1 er ikke anvendelig, for der inngår ikke inntektstilknytningen i vurderingstemaet.

⁷⁴ Gjems-Onstad (2001) side 88.

Den foreliggende rettspraksis trekker i retning av at hvorvidt eierinteressen har tilstrekkelig kapitaltilknytning er en enten/eller vurdering. I Kruse Smith-dommen ble det konkludert med at kapitaltilknytningen var tilstrekkelig, og hele aksjegevinsten ble klassifisert som kapitalinntekt.⁷⁵ Kapitaltilknytningen ble ansett som for svak i både Pre Finans-dommen og Enskilda-dommen. Konsekvensen var at skatteyterne ikke ble tilordnet kapitalinntekt med utgangspunkt i eierinteressen. I Pre Finans-dommen resulterte dette i at skatteyterne ikke ble tilordnet kapitalinntekt over hode. I Enskilda-dommen viste dette seg ved at deltakernes kapitalinntektsdel tok utgangspunkt i et helt annet grunnlag, fullstendig løst fra selskapets utvikling (eierinteressen). Deltakernes kapitalinntektsdel ble der fastsatt direkte, og på bakgrunn av den kapitalen deltakerne hadde skutt inn. Rettens siktmål var å tilordne deltakerne kapitalinntektsdel basert på en passende avsnvrent. Omklassifisering på dette nivået vil således også være meget inngripende.

Forutsatt at eierinteressen har nødvendig kapitaltilknytning, beror omklassifisering på det tredje nivået på hvorvidt selve utdelingen til deltaker har tilstrekkelig tilknytning til kapital. Utdelingen utleder sin kapitaltilknytning fra eierinteressen, og vurderingen vil derfor langt på vei være sammenfallende. Omklassifisering på nivå to og tre er således nært beslektet, men det er en viktig forskjell. Dersom utdelingene fastsettes trinnvis, vil vurderingen her knytte seg til hvert enkelt trinn. I tillegg reiser skjevdeling av overskuddsandel særskilte spørsmål. Omklassifisering på dette nivået er derfor ikke nødvendigvis like absolutt. Også på dette nivået vil aktuelle hjemler være alminnelig tolkning og omgåelsesnormen. Resultatet i Alfred Berg-dommen kan sees under denne synsvinkelen. Der inngikk ikke eierinteressens tilknytning til kapital i rettens vurdering. Deler av utdelingen ble der omklassifisert til arbeidsinntekt, fordi *ett av trinnene i overskuddsfordelingen* ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til eierinteressen. Retten fant at overskuddsfordelingen på det aktuelle trinnet hadde karakter av å være resultatbasert bonus, og således tilknyttet deltakernes arbeidsinnsats. Den resterende utdelingen ble imidlertid ikke angrepet.

⁷⁵ Det var ikke reist spørsmål ved om de ansattes arbeidsinnsats var priset for lavt.

Dersom det ikke er grunnlag for full gjennomskjæring, og både eierinteressen og overskuddsutdelingen har tilstrekkelig kapitaltilknytning, oppstår spørsmål om omklassifisering på nivå fire. Siden det forutsettes at deltaker er aktiv, vil (deler av) inntekten også ha tilknytning til arbeidsinnsats. Omklassifiseringsadgangen relaterer seg her direkte til deltakers fordeling av inntekten mellom utdeling og arbeidsvederlag. Dillerud-dommen faller inn under denne kategorien. Høyesterett anerkjente der utdelingens tilknytning til kapital. Omklassifiseringsspørsmålet knyttet seg direkte til verdsettelsen av Dilleruds arbeidsinnsats, og det ble akseptert at kapitalinntektsdelen fremgikk residualt. På dette nivået er skatteloven § 13-1 direkte relevant; bestemmelsen regulerer nettopp prising (av arbeidsinnsats) mellom tilknyttede parter. Et slikt spørsmål faller også innunder omgåelsesnormens anvendelsesområde. Alminnelig tolkning vil også kunne anvendes. Det er imidlertid ikke gitt at omgåelsesnormen og alminnelig tolkning vil ha selvstendig betydning ved siden av skatteloven § 13-1 når det gjelder inntektsfordelingen/verdsettelseskjønnet. Dette kommer jeg tilbake til i avsnitt 6.6.5.

6 Nærmere om omklassifiseringsadgangen i dagens system

6.1 Hensyn som taler for at omklassifiseringsadgangen generelt er snevrere etter innføringen av deltakermodellen

Etter min mening er det viktigste hensynet for at omklassifiseringsadgangen burde være snevrere, og som de øvrige hensynene må sees i lys av, at deltakernes mulige skattebesparelse er så kraftig redusert etter innføringen av deltakermodellen. En de lege ferenda-vurdering av omklassifiseringsadgangen beror i stor grad på en avveining av ligningsmyndighetens praktiske mulighet til å foreta omklassifisering på den ene siden, og omklassifiseringens nødvendighet på den andre siden. Som en fellesnevner kan man tale om hensiktsmessighet. Siden deltakermodellen har medført at omklassifisering er langt

mindre nødvendig enn tidligere, kan det være grunn til å tillegge de praktiske problemene desto større vekt i hensiktsmessighetsvurderingen.

Overprøving av skatteytters disposisjoner er komplisert. Det er generelt et meget viktig hensyn. Synspunktet har da også vært fremme i skattedebatten gjentatte ganger. Eksempelvis forkastet Aarbakkeutvalget i forbindelse med skattereformen 1992 en modell der arbeidsinnsatsen ble verdsatt direkte nettopp med den begrunnelse.⁷⁶ Aarbakkeutvalget konkluderte med at sjablonreglene i delingsmodellen var mer treffsikre. Delingsmodellen ble i sin tur utsatt for mye kritikk grunnet sin manglende sådanne. Ettersom dagens uttaksbaserte deltakermodell ble ansett bedre enn delingsmodellen, og delingsmodellen bedre enn konkret verdsettelse av deltakers arbeidsinnsats, er det jo et paradoks om konkret verdsettelse skal få omfattende innpass på bekostning av deltakermodellen. Det er unektelig bakvendt. Dette tilsier at adgangen i alle fall bør være undergitt en form for begrensning.

De offentlige ressursene er begrenset og gjenstand for hard prioritering. Det synes vanskelig å gjennomføre omfattende omklassifisering innenfor en noenlunde akseptabel kostnadsramme, dersom inntektsfastsettelsen skal være så individuell som fremgangsmåten fordrer. Sett i lys av det store antall selskap problemstillingen får anvendelse på hvert år, taler derfor hensynet til ressursbesparelse (effektivitet) for at omklassifiseringsadgangen er begrenset. I tillegg kommer at uansett hvor mye ressurser som nedlegges i arbeidet, vil løsningen forbli usikker. Individuell beregning er altså på ingen måte noen garanti for et riktig/rettferdig resultat. Hensynet til likebehandling av skattyterne spiller også inn her. En generell forutsetning for omklassifisering bør derfor være at den kan gjennomføres på en konsekvent måte.

Forutberegnelighet for skatteyter er en viktig egenskap i et skattesystem. Overprøving av skattyters klassifisering må naturligvis gå på bekostning av forutberegneligheten. Det kan riktignok foretas en nyansering, og det er forutberegnelighetshensynets varierende vekt. Som ellers når forutberegnelighet hensyntas, er etter min mening det viktigste om og i hvilken grad skatteytters forventning er berettiget.

⁷⁶ NOU 1989:14.

Deltakerens forventning kan sies å være berettiget hvis og bare hvis den tilpasningen som ligger til grunn for forventningen er lojal. Det innebærer at forutberegnelighet som hensyn også strekker seg så langt, men ikke lenger enn, lojaliteten rekker.

6.2 Opphevelse av delingsmodellen

I løpet av sin virketid var delingsmodellen gjenstand for en rekke endringer. I forbindelse med endringer/justeringer vedtatt i 1995 uttalte Finansdepartementet seg om den dagjeldende omklassifiseringsadgangen.⁷⁷ Delingsmodellen ble opphevet i og med skattereformen 2004-2006. Spørsmålet i dette avsnittet er betydningen av opphevelsen, og da særlig hvilken overføringsverdi departementets synspunkter fra 1995 har når det gjelder omklassifiseringsadgangen i deltakermodellen.

I det tidligere systemet oppstod spørsmål om omklassifisering av ulik karakter. Ettersom delingsmodellens anvendelsesområde var vilkårsbestemt, oppstod for det første spørsmålet om gjennomskjæring overfor deltakere som hadde tilpasset seg ut av modellen. Overfor ikke-delingspliktig skatteyder oppstod spørsmål om alminnelig omklassifisering av kapitalinntekt til arbeidsvederlag. Det Finansdepartementet uttalte seg om i 1995, var hvorvidt det var adgang til slik omklassifisering også overfor delingspliktig skatteyder.

Finansdepartementet konkluderte med at det ikke var rettslig adgang til omklassifisering overfor delingspliktig skatteyder. For å skyve enhver tvil tilside gjorde departementet det klart at deres syn subsidiert innebar en instruks om at eventuell omklassifiseringsadgang i disse tilfellene ikke skulle benyttes. Argumentasjonsrekken er kort; den personinntekten som delingsmodellen anviste ble ansett som tilstrekkelig. Selv ikke i misbrukstilfeller skulle delingsmodellens beregnede personinntekt suppleres med skjønnsfastsettelse. Synspunktet innebar altså en full anerkjennelse av delingsmodellen som beregningsmåte. I forlengelsen av dette ble det understreket at det fortsatt var full adgang til omklassifisering overfor de ikke-delingspliktige.

Likhetene og forskjellene mellom delingsmodellen og deltakermodellen er for så vidt fremkommet i oppgavens tidligere avsnitt. Det er likevel grunn til å knytte et par

⁷⁷ Se brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 5.8.1996.

overordnede kommentarer her. Delingsmodellen var en nødvendig fordelingsmodell i det tidligere skattesystemet, mens deltakermodellen er en del av det nye skattesystemet. Delingsmodellen var således alene om å regulere selve inntektsklassifiseringen. Sånn sett ligger det nærmere å avskjære/innsnevne omklassifiseringsadgangen ved anvendelse av delingsmodellen enn deltakermodellen. Prinsipielt hadde det derfor heller ikke vært noe i veien for å videreføre delingsmodellen, selv om det var nokså utenkelig. På den annen side er det nærliggende at opphevelsen skyldtes at deltakermodellen vil gi et tilfredsstillende resultat.

Sondringen i deltakermodellen er av en helt annen karakter enn under delingsmodellen. Gruppen ”delingspliktig” har således ikke noe motstykke i deltakermodellen. Den mest sammenlignbare situasjonen er kanskje der hele overskuddet utdeles til personlig deltaker, jf. denne fremstillingens forutsetning. Fra dette kan man ikke trekke noen sikre konklusjoner. Men at omklassifisering overfor delingspliktige var avskåret, og at delingsmodellen senere er opphevet og erstattet med deltakermodellen, taler etter min mening for en begrenset omklassifiseringsadgang i deltakermodellen.

6.3 Forarbeidene til skattereformen 2004-2006

6.3.1 Oversikt over forarbeidene

Uttaksutvalget ble oppnevnt høsten 2004. Deres mandat var å utrede forslag til skattemodell for de deltakerlignede selskapene samt enkeltpersonsforetak.⁷⁸ Utredningen er inntatt i NOU 2005:2 *Uttaksutvalget Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling*. På bakgrunn av utredningene fremmet Finansdepartementet lovendringsforslag i Ot.prp.nr.92 (2004-2005) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.*, og endelig fremmet finanskomiteen sin innstilling i Innst.O.nr.125 (2004-2005) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.*

⁷⁸ Skaugeutvalget hadde da allerede foretatt en bred utredning av skatte- og avgiftssystemet. Utredningen ligger til grunn for hele skattereformen 2004-2006, og er inntatt i NOU 2003:9 *Skatteutvalget Forslag til endringer i skattesystemet*. Departementet fremmet forslag til dagens aksjonærmodell i Ot.prp.nr.1 (2004-2005). Omklassifisering av arbeidsinntekt og kapitalinntekt er imidlertid ikke drøftet der.

6.3.2 Nærmere om forarbeidenes vurderinger

Uttaksutvalgets utredning berører omklassifiseringsadgangen. Bemerkningene der er riktignok forholdsvis beskjedne og generelle. Det har sammenheng med at utvalget forutsatte at Finansdepartementet skulle komme med en nærmere avklaring innen deltakermodellens trådte i kraft 1. januar 2006.

Klassifiseringsspørsmål oppstår også innenfor aksjonærmodellen. Der oppstår spørsmålet i forhold til lønn og aksjeutbytte. Etter utvalgets synspunkt bør problemstillingene ”*håndteres likt i aksjonærmodellen og deltakermodellen*”.⁷⁹ Uttalelsen er tvetydig. Som beskrevet ovenfor er beskatningen av arbeidsgodtgjørelse og lønn ulik, og incentivene dels likeså. Selskapsformene skiller seg fra hverandre både når det gjelder skattesatser og risiko. Dette er sentrale momenter når det gjelder omklassifisering. Spørsmålet er derfor *hva* som skal håndteres likt.

Et tolkningsalternativ er at aktive eiere under aksjonærmodellen på den ene siden og deltakermodellen skal vurderes etter den samme *standard*. Det virker som et rimelig utgangspunkt. Forstått på denne måten får imidlertid uttalelsen liten om noen selvstendig betydning; alminnelig anvendelse av omklassifiseringsprinsippene ville jo ledet til dette. Et poeng er at ansvarsbegrensning og lønn som arbeidsinntektsform også kan oppnås i deltakermodellen; kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar, og selskapet har som nevnt anledning til å utbetale arbeidsvederlaget som lønn. Det bør kunne legges til grunn at en kommandittist likestilles med en aksjonær der begge mottar lønn. Hvis det sentrale er standarden, innebærer det nødvendigvis at deltakerlignede selskap ikke utgjør én homogen gruppe, men at de enkelte selskapstypene vurderes separat.

Et annet tolkningsalternativ er at selskapenes ulike ansvarsform og arbeidsvederlagsform ikke (lenger) skal utgjøre relevante forskjeller. Dette leder til at både full gjennomskjæring, tilknytningsspørsmålene og verdsettelsesskjønnet skal vurderes på et mer overordnet nivå. Nøytralitetsprinsippet trekker i retning av en slik forståelse.

⁷⁹ NOU 2005:2 avsnitt 8.2.3.

Uttaksutvalget forutsetter at omklassifiseringsadgangen i fremtiden skal være snever når de uttaler at:

”(...) overprøvelsesadgangen ikke skal være avskåret i alle tilfeller. Eksempelvis må ligningsmyndighetene ha en viss adgang til overprøving hvor en deltaker med liten eller ingen arbeidsinnsats får utbetalt en betydelig særskilt godtgjørelse for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdløven. Det vil fortsatt være anledning til å benytte skatteloven § 13-1 om interessefellesskap i særskilte tilfeller.”

Uttaksutvalgets eksempel retter seg mot verdsettelsesskjønnet, altså omklassifisering på nivå fire. Det er ikke videre klart hva som ligger i at skatteloven § 13-1 skal kunne brukes i ”særskilte” tilfeller. To ting må likevel kunne sluttet; det forutsettes ingen generell overprøving at deltakers klassifisering, og ligningsmyndighetene forbeholdes en viss adgang til omklassifisering.

Finansdepartementet sluttet seg til uttaksutvalgets synspunkter. Først uttales at:

”(...) gjennomskjæring vil være et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bære på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter. Det er derfor viktig å få vedtatt en satsstruktur som gjør behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir minst mulig.”⁸⁰

Innfallsvinkelen fremstår mer pragmatisk enn prinsipiell; uttalelsen retter seg mot omklassifiseringsbehovet og ikke omklassifiseringsadgangen. Et relevant spørsmål i tilknytning til denne uttalelsen er hvordan dagens skattesatser forholder seg til departementets målsetning/forutsetning. Verken uttaksutvalget eller Finansdepartementet er mer konkret når det gjelder dette. Det var imidlertid Skaugeutvalget i sin utredning, og denne ligger til grunn for hele skattereformen 2004-2006.⁸¹ Der ble det forslått å senke

⁸⁰ Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) avsnitt 1.8.2.3.

⁸¹ NOU 2003:9.

toppskattens trinn to til 12 %, og å heve marginalskatten på aksjeutbytte til 48,16.⁸² Etter Skaugeutvalgets syn innebar det tilstrekkelig samordning av skattesatsene. Det kan således konstateres at dagens skattesatser er i tråd med målsetningen/forutsetningen.⁸³

Deretter knytter departementet noen kommentarer til skatteloven § 13-1. Kommentarene er generelle og helt i tråd med alminnelig lære når det gjelder bestemmelsens vilkår. Det understrekes blant annet at omgåelseshensikt ikke er nødvendig. Men så uttales:

”Det vil imidlertid være adgang for ligningsmyndighetene til å foreta gjennomskjæring i tilfeller med illojale tilpasninger.”⁸⁴

Uttalelsen reiser flere spørsmål. Et første spørsmål er hvilken omklassifiseringshjemmel det siktes til. Verken alminnelig tolkning eller omgåelsesnormen nevnes i proposisjonen. Det kan tale for at det også her siktes til skatteloven § 13-1. Illojalitet har imidlertid aldri vært et vilkår for anvendelse av skatteloven § 13-1. Derimot er det sikker rett at illojalitet er et vilkår for anvendelse av omgåelsesnormen. Illojalitet har også en side til omklassifisering på bakgrunn av alminnelig tolkning. Formålsbetraktninger er et relevant tolkningsmoment, og innrettelse i strid med formålet kan i sin tur være illojalt.

Et tolkningsalternativ er at uttalelsen bare en poengtering av en situasjon der omklassifisering vil være (særlig) aktuelt. Lest på den måten er imidlertid uttalelsen nokså innholdsløs. Et annet tolkningsalternativ er at departementet forutsetter at det ved fremtidig anvendelse av skatteloven § 13-1 overfor aktive eiere skal innfortolkes et illojalitetsvilkår. Etter min mening etterlater forarbeidene et inntrykk av at omklassifiseringsadgangen skal være snever, og et illojalitetsvilkår ved anvendelse av skatteloven § 13-1 vil nettopp kunne lede til det. På den annen side er forarbeidene uttalelser nokså tilbakeholdne når det gjelder

⁸² NOU 2003:9 side 20 og 22.

⁸³ Det ble riktignok foreslått å senke toppskatten på trinn 1 til 7 % i stedet for dagens 9 %, men etter min mening er det av mindre betydning. Det viktigste er satsforskjellen på de høye marginalene.

⁸⁴ Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) avsnitt 1.8.2.3.

omklassifiseringsspørsmålet. Det kan tilsi at man også skal være tilsvarende varsom med å innfortolke innskrenkninger uten helt klare holdeholdepunkter.

6.4 BFU 70/05

Innsender i BFU 70/05 var partner (deltaker) i et advokatfirma som var organisert som et deltakerlignet selskap. Han ønsket å avklare de skattemessige konsekvensene for det tilfellet at selskapsandelen ble overført fra ham personlig til et heleid aksjeselskap. Uttalelsen knytter seg til rettstilstanden etter skattereformen 2004-2006. I relasjon til omklassifiseringsadgangen overfor aktive eiere er det flere forhold som er av interesse.

Av omklassifiseringshjemplene er det bare skatteoven § 13-1 som nevnes og drøftes. Når det gjelder bestemmelsens vilkår generelt, refererer Skattedirektoratet til uttalelsene i forarbeidene uten å bringe inn noe nytt. Det tas således heller ikke nærmere stilling til et eventuelt illojalitetsvilkår. I motsetning til forarbeidene, uttalte imidlertid Skattedirektoratet seg også om verdsettelsesskjønnet, den såkalte armlengdeprisen som deltakerens arbeidsvederlag skal sammenlignes med.⁸⁵ Forhåndsuttalelsen er således relevant ved omklassifisering på nivå fire. Innsender anførte at verdsettelsesskjønnet måtte ta utgangspunkt i lønnen til en erfaren ansatt advokat mottar vil være et uttrykk for denne. Til dette uttalte Skattedirektoratet følgende:

”Skattedirektoratet er ikke enig i at dette er vurderingstemaet etter § 13-1, men er av den oppfatning at det som overføres til aksjeselskapet i hovedsak fremstår som et resultat av advokatens / partnerens arbeidsinnsats, og at dette i prinsippet bør gjenspeiles i verdsettelsen.”

Slik jeg leser uttalelsen, forutsetter Skattedirektoratet at verdsettelsesskjønnet skal ta utgangspunkt i at arbeidsvederlaget fremkommer residualt. Etter min mening er det grunn

⁸⁵ Skattedirektoratet har ikke hjemmel til å foreta konkrete verdsettelse i forbindelse med bindende forhåndsuttalelser, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 5, 5. ledd 3. pkt. Uttalelsene er derfor av mer overordnet karakter.

til å stille spørsmål ved denne innfallsvinkelen generelt. Det er riktignok ikke *full motstrid* mellom synspunktet om at arbeidsinntekten skal fastsettes direkte og Skattedirektoratets tilnærming. Slik jeg forstår Skattedirektoratets tilnærming, bygger den på verdsettelsesprinsippene fra den såkalte *videresalgsmetoden*. Videresalgsmetoden er en av flere anerkjente tilnæringsmåter når armlengdeprisen skal fastsettes.⁸⁶ Ved anvendelse av videresalgsmetoden er utgangspunktet for inntektsfastsettelsen og inntektssammenligningen den påfølgende, sikre transaksjonsstørrelsen. Totaloverføringen til deltakers sfære er en slik sikker størrelse. Herfra skal det så trekkes en beregnet fortjenestemargin. Metoden forutsetter at fortjenestemarginen er noenlunde konstaterbar. Etter min mening er det tvilsomt om forutsetningen er holdbar her. Fortjenestemarginen er i dette tilfellet deltakers kapitalinntektsdel, og det er jo nettopp klassifiseringen arbeidsinntekt/kapitalinntekt som *er* problematisk. Min innvending retter seg således mot metodens anvendbarhet over aktive eiere.

På den annen side er uttalelsen ganske vagt og forsiktig formulert, jf. at totaloverføringen til deltaker (bare) ”*i prinsippet bør gjenspeiles i verdsettelsen [av arbeidsinnsatsen].*” Det er derfor uklart hvilke slutninger det er dekning for å trekke.

6.5 Lignings-ABC

Tidligere var ikke for høyt fastsatt arbeidsvederlag en aktuell problemstilling. Ligning-ABC 2005 forutsatte derfor uten videre at det godskrevne arbeidsvederlaget ble lagt til grunn.⁸⁷ Problemstillingen tidligere var først og fremst om arbeidsvederlaget ble satt for lavt. Skjevdelt overskudd skulle iht. Lignings-ABC 2005 uten videre klassifiseres som arbeidsvederlag.⁸⁸ Denne uttalelsen er utelatt i Lignings-ABC 2006.⁸⁹ Det uttales nå at klassifiseringen av skjevdelt overskudd ”*må vurderes.*” Når det gjelder arbeidsgodtgjørelse,

⁸⁶ Bjerke (1997) side 219 flg.

⁸⁷ Lignings-ABC 2005 side 786.

⁸⁸ Lignings-ABC side 786.

⁸⁹ Lignings-ABC 2006 er den første utgaven der deltakermodellen omhandles.

foreskriver Lignings-ABC 2006 at klassifisering som arbeidsvederlag forutsetter at beløpet er ”faktisk godskrevet på grunnlag av en arbeidsinnsats.”⁹⁰

Også Lignings-ABC 2006 forutsetter således at inntektsklassifiseringen i deltakerlignede selskaper er undergitt begrensninger. Det som kanskje er viktigst i den forbindelse, er at uttalelsene underbygger synspunktet om at tilordning av arbeidsvederlag i deltakermodellen er forbeholdt aktive eiere.⁹¹

6.6 Sammenfattende drøftelser av omklassifiseringsadgangen i dagens system

6.6.1 Innledning

I dette avsnittet foretas en sammenfatning av det rettskildematerialet som er gjennomgått. En side av omklassifiseringsspørsmålet omhandler hvilke hjemler som kan være aktuelle på de ulike nivåene. Om dette mener jeg rettskildematerialet tillater enkelte konklusjoner. Når det derimot gjelder omklassifiseringshjemlenes nærmere innhold, stiller det seg annerledes; det reiser langt på vei uavklarte spørsmål. Avsnittet er systematisert etter omklassifisering på de fire nivåene slik de er kommet til uttrykk foran. Det inntas likevel litt repetisjon parallelt.

6.6.2 Omklassifisering på bakgrunn av gjennomskjæring av selskapsstrukturen

Omklassifisering på dette nivået innebærer at det for skatteformål sees helt bort fra deltakers eierposisjon. Beskatningen tar altså utgangspunkt i at det ikke foreligger noen eierposisjon over hode. En konsekvens av omklassifisering på dette nivået er dermed at vedkommende for skatteformål ikke på noen måte betraktes som selskapsdeltaker. Det er bare omgåelsesnormen som vil være aktuell på dette nivået.

⁹⁰ Ligning-ABC 2006 side 809.

⁹¹ Løsningen er ikke uten videre opplagt. Foretaksmodellen, som regulerer enkeltpersonsforetakene, medfører at også passive eiere blir tilordnet personinntekt. Foretaksmodellen er riktignok en kildemodell, og har således flere likehetstrekk med delingsmodellen.

Omklassifisering på dette nivået er altså meget inngripende. Problemstillingen vil i stor grad være om selskapsstrukturen har (tilstrekkelig) selvstendig forretningsmessig begrunnelse. Deltakelse i et deltakerlignet selskap medfører imidlertid automatisk konsekvenser sammenlignet med stilling som alminnelig ansatt eller selvstendig næringsdrivende, for eksempel at virksomheten drives for felles regning, medbestemmelsesrett, mulighet for innløsning etc.⁹² Det er grunn til å tro at adgangen til omklassifisering på dette nivået er meget begrenset. Staten anførte ikke at vilkårene for slik full gjennomskjæring var oppfylt i noen av dommene som er gjennomgått foran.

Spørsmålet er ikke særskilt behandlet i forbindelse med skattereformen 2004-2006. Det er derfor uklart hvorvidt stillingen er blitt en annen. Etter min mening er ikke dette spørsmålet kommet i et annet lys.

6.6.3 Omklassifisering på bakgrunn eierinteressens manglende tilknytning til kapital

Forutsatt at det ikke er grunnlag for full gjennomskjæring, oppstår spørsmål om det er adgang til omklassifisering på bakgrunn av eierinteressens manglende tilknytning til kapital. De aktuelle hjemlene som kan lede til omklassifisering på dette grunnlaget er omgåelsesnormen og alminnelig tolkning. Skatteloven § 13-1 er ikke aktuell på dette nivået, siden tilknytning ikke er en del av bestemmelsens vurderingstema.

Forarbeidenes uttalelser når det gjaldt omklassifiseringsadgangen sondret ikke mellom de ulike omklassifiseringssituasjonene. Uttalelsene om illojalitet var generelle. Et sentralt spørsmål er om det kan oppstilles et slikt illojalitetskrav i relasjon til tilknytningsspørsmålet, og hvilke konsekvenser det i så fall medfører for omklassifiseringsadgangen på dette trinnet. Høyesterett har vektlagt illojalitet ved anvendelse av omgåelsesnormen. Når det gjelder alminnelig tolkning er innrettelse i strid med bestemmelsens formål egnet til karakteristikken illojal. Et generelt illojalitetsvilkår er

⁹² Jeg antar det skal vesentlig mer til for at beskatningen tar utgangspunkt i at det foreligger et ansettelsesforhold enn at beskatningen tar utgangspunkt i at skatteyder er selvstendig næringsdrivende, ettersom ansatte nyter et særlig stillingsvern gjennom arbeidsmiljøloven, jf. egenverdivilkåret.

således heller ikke fremmed i relasjon til omklassifisering på bakgrunn av alminnelig tolkning. Et sentralt formål med deltakermodellen er samordning av kapital- og arbeidsinntektbeskatningen for de aktive eierne. I relasjon til tilknytningsspørsmålet blir problemstillingen i så fall hvor svak (sterk) sammenhengen mellom eierinteressen og kapitalfaktorene nå må være, før innrettelsen vil være illojal.

Gode grunner taler for at det må være en viss adgang til prøvelse av eierinteressens tilknytning til kapital. Alternativet, at en (påstått) eierinteresse aksepteres uten videre, fremstår ikke som rimelig. Eksempelvis bør det etter min mening være adgang til omklassifisering på overfor deltaker som har ervervet eierandelen på sterkt markedsfremmede vilkår og der eierandelens eneste formål er ønsket om kapitalinntektsbeskatning i stedet for arbeidsvederlag. Det vil ha gode grunner for seg å reservere omklassifiseringsadgangen på dette grunnlaget til slike klare tilfeller. Et illojalitetsvilkår vil bidra til dette. Grensedragningen blir fort meget problematisk. Av den grunn er også sjansen for vilkårlighet voksende. I slike grensetilfeller bør det etter min mening også vektlegges at omklassifisering på dette nivået er meget inngripende. Konsekvensen er at deltaker ikke kan tilordnes kapitalinntekt med utgangspunkt i eierinteressen. Dersom eierinteressens kapitaltilknytning derimot anerkjennes, åpner det for mellomløsninger siden omklassifisering på de neste nivåene ikke er like absolutte.

Det er mulig å hevde at omklassifisering på grunn av manglende kapitaltilknytning ved eierinteressen er forbeholdt selskaper der en deltaker/gruppéring er (særlig) dominerende, og nærmest fremstår som den egentlige eier. Synspunktet illustreres ved å ta utgangspunkt i en praktisk eksempel. Deltakelse i advokatfirmaer er typisk strengt knyttet til utøvelse av arbeidsinnsats. Videre er inn- og uttreten gjerne basert på et naken inn, naken ut-prinsipp. Opptak som deltaker i slike selskaper innebærer derfor utvilsomt en begunstigelse, og deltakelse forbeholdes som regel personer som utøver, eller forventes å utøve, en særlig god arbeidsinnsats. Eierinteressens tilknytning til arbeidsinnsats er således sterk, og eierinteressens tilknytning til deltakerens innskutte kapital svak. Når jeg mener at slik praksis likevel ikke gir grunnlag til omklassifisering på dette nivået, beror det på forholdet deltakerne mellom. Resonnementet er følgende. Forutsatt at det ikke er grunnlag for full gjennomskjæring av selskapsstrukturen, er et nærliggende utgangspunkt at

selskapets eierinteresse må fordeles på noen. I så fall må tilknytningskravet være oppfylt hos minst én deltaker. Dersom ingen er berettiget til noen form for eieravkastning, impliseres det at selskapet for skatteformål er eierløst. I selskaper der en deltaker/gruppéring er særlig dominerende, kan man henføre hele eierinteressen til denne, dersom man finner at kapitaltilknytningen for de øvrige deltakerne er for svak. Hvis man i eksempelet over forutsetter at samtlige deltakere er undergitt den samme reguleringen, taler mye for at deltakerne også må behandles likt i relasjon til tilknytningskravet. Forutsatt at eierinteressen må fordeles på noen, og deltakerne skal behandles likt, leder det til at kapitaltilknytningskravet på *dette nivået* vil være oppfylt.

Når eierinteressens kapitaltilknytning vurderes, har praksis vist at sentrale momenter vil være innskutt kapital, risikoeksponering tilknyttet eierinteressen, andelens omsettelighet, vilkårene ved avhendelse av andeler og omfanget av organisatoriske rettigheter. I Pre Finans-dommen berodde subsumsjonen på om aksjeforholdets ”normale karakter” var i behold. Etter min mening er det en hensiktsmessig samlebetegnelse på vurderingstemaet.

6.6.4 Omklassifisering på bakgrunn av utdelingens manglende tilknytning til kapital

Forutsatt at eierinteressen har tilstrekkelig kapitaltilknytning, oppstår spørsmålet på tilsvarende måte i relasjon til utdelingen. De aktuelle hjemlene er derfor også her omgåelsesnormen og alminnelig tolkning.

Siden utdelingen utleder sin kapitaltilknytning fra eierinteressen vil avveiningen bygge på mange av de samme momentene. Dersom utdelingene deltakerne mellom er basert på likedeling blir vurderingen sammenfallende, ettersom utdelingen direkte og utelukkende beror på deltakers eierinteresse. Omklassifisering på dette trinnet får imidlertid selvstendig betydning der utdelingen fremkommer trinnvis eller der selskapsoverskuddet skjevdeles. Ved trinnvis fastsettelse av utdelingen, vil hvert trinn utgjøre ett vurderingstema i relasjon til tilknytningsspørsmålet. Problemstillingen blir følgelig om utdelingen på det

aktuelle trinnet har tilstrekkelig tilknytning til kapital. Alfred Berg-dommen var et eksempel på at bare deler av overskuddsutdelingen hadde tilstrekkelig kapitaltilknytning.⁹³

Dersom overskuddsutdelingen skjevdeles må også spørsmålet vurderes nærmere. Skjevdeling innebærer jo fravikelse av eierinteressen. Det skjevdelte overskuddet vil således ha svakere kapitaltilknytning. Hvorvidt kapitaltilknytningen likevel er tilstrekkelig, må etter min mening avgjøres konkret. I Lignings-ABC 2006 er som nevnt anvisningen om at skjevdelte overskudd skal beskattes som arbeidsvederlag utelatt. Det kan likevel ikke trekkes noen antiteser fra dette, ettersom unnlatt omtale like gjerne kan bero på at Skattedirektoratet ikke har tatt endelig stilling til spørsmålet.

6.6.5 Omklassifisering på bakgrunn av deltakers fordeling av inntekten mellom utdeling og arbeidsvederlag

Dersom det ikke er adgang til gjennomskjæring av selskapskonstruksjonen, og både eierinteressen og utdelingen har tilstrekkelig tilknytning til kapital, oppstår spørsmålet om omklassifisering på bakgrunn av deltakers *fordeling* av inntekten mellom utdeling og arbeidsvederlag. Omklassifisering på dette nivået reiser et verdsettelsesspørsmål, og skiller seg derved fra omklassifiseringsspørsmålene på de foregående nivåene.

Denne problemstillingen har lenge vært aktuell overfor deltaker som tar ut for lavt arbeidsvederlag. Avsnitt 2.4 foran viste at også fastsettelse av for høyt arbeidsvederlag nå kan være en attraktiv tilpasning for deltaker. Denne siden av problemstillingen er således aktualisert i og med skattereformen 2004-2006. Både forarbeidene og Lignings-ABC gav støtte for at det vil være (en viss) adgang til omklassifisering overfor deltaker som tar ut (kvalifisert) høyere arbeidsvederlag enn arbeidsinnsatsen tilsier.

Det første spørsmålet er hvilke omklassifiseringshjemler som er anvendelige i disse situasjonene. Omgåelsesnormen vil i utgangspunktet være anvendelig også her, dens anvendelsesområde er ikke materielt begrenset. Det er imidlertid vanskelig å konkretisere nærmere når omgåelsesnormens vilkår vil være oppfylt, utover det som er fremkommet

⁹³ Ligningsmyndighetene aksepterte at avtalens trinn fire hadde tilstrekkelig kapitaltilknytning. Tingretten tok derfor ikke stilling til spørsmålet.

foran. Etter min mening er det heller ikke gitt at omgåelsesnormen vil ha selvstendig betydning ved siden av skatteloven § 13-1 her. Drøftelsene i det følgende konsentreres derfor om alminnelig tolkning og skatteloven § 13-1.

Et viktig spørsmål er hvilken adgang alminnelig tolkning gir når det gjelder omklassifisering på dette nivået. Når alminnelig tolkning anvendes som omklassifiseringshjæmme er utgangspunktet for vurderingen den aktuelle inntektsstrømmen, altså den overføringen som faktisk er funnet sted fra selskap til deltaker. Den nærmere fremgangsmåten, derunder hvilke begrensninger omklassifiseringen er underlagt, utledes direkte av de aktuelle beskatningshjæmme. Det vil i praksis ha stor betydning hvorvidt det er utdelingen eller arbeidsvederlaget som skal fastsettes først, og hvilken inntektsform som skal fremkomme residualt. Ettersom selskapets inntektsskapende faktorer bare delvis lar seg identifisere/tallfeste, vil residualen kunne utgjøre store beløp.

Arbeidsgodtgjørelse er i skatteloven § 12-2 bokstav f definert som:

*”godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap.”*⁹⁴

Tilsvarende bestemmer skatteloven § 5-10 bokstav a at:

*”Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet lønn, honorarer, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid (...).”*⁹⁵

Utdelingsbegrepet er i skatteloven § 10-42, 2. ledd definert som:

*”enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker.”*⁹⁶

Arbeidsvederlagsbestemmelsene er utformet på en annen måte en utdelingsbestemmelsen. Arbeidsvederlagsbestemmelsene er positivt avgrenset, og det sentrale er

⁹⁴ Min understrekning.

⁹⁵ Mine understrekninger.

⁹⁶ Min understrekning.

inntektstilknypningen. Beskatning som arbeidsvederlag betinger således et det foreligger en slik tilknytning mellom inntekten og arbeidsinnsatsen. Utdelingsbestemmelsen er til sammenligning negativt avgrenset, og omfatter de vederlagsfrie elementene.⁹⁷ Beskatning som utdeling beror således på om det er foretatt en slik vederlagsfri overføring.

Kapitaleieren får avkastning dersom virksomheten går med overskudd, og utdelingen tilsvarer dette overskuddet. Utdelingen er således residual av natur. Det motsatte er utgangspunktet for arbeidsvederlaget. Som navnet henspiller på er det nettopp vederlag *for utført arbeid*, og denne tilknytningen er i utgangspunktet løsrevet fra selskapets utvikling. Det som kompliserer grensedragningen er at også arbeidsvederlag kan gjøres resultatavhengig. Bonus er et typisk eksempel på dette. Men det forandrer ikke utgangspunktet. Dersom kapitaltilknytningen først er tilstrekkelig til å avskjære omklassifisering på nivåene foran, taler etter min mening mye for at det ved omklassifisering med hjemmel i alminnelig tolkning må tas utgangspunkt i det fastsatte arbeidsvederlaget, og vurdere hvorvidt *dette* er satt for lavt (høyt). Etter min mening følger denne fremgangsmåten altså av tolkningen. Slike verdsettelsesspørsmål reguleres imidlertid uttrykkelig av skatteloven § 13-1. Etter min mening er det derfor tvilsomt om alminnelig tolkning av beskatningshjemlene vil ha selvstendig betydning når det gjelder dette verdsettelsesskjønnet.

Spørsmålet er så hvilken adgang skatteloven § 13-1 gir til omklassifisering. Bestemmelsens alminnelig vilkår er at det må foreligge et *interessesfellesskap*, deltakers/selskapets inntekt må være *reduisert* og det må være *årsakssammenheng* mellom interessesfellesskapet og inntektsreduksjonen. Skatteloven § 13-1 er en objektiv gjennomskjæringsregel og oppstiller *generelt* ingen flere vilkår så som omgåelseshensikt eller lignende.⁹⁸ Et utgangspunkt bør derfor være at det kreves klare holdepunkter for å innfortolke ytterligere begrensninger.

⁹⁷ Betegnelsen vederlagsfrie elementer er ikke en helt treffende, siden utdeling kan sees på som vederlag for deltakers innskutte kapital, påtatt risiko etc. Betegnelsen er ment å uttrykke at det skjer en netto verdiverføringer fra selskap til deltaker.

⁹⁸ Bjerke (1997) side 140 flg.

Når det gjelder omklassifisering overfor aktive eiere er det imidlertid flere forhold som tilsier at det skal innfortolkes et illojalitetsvilkår. Høyesterett berørte spørsmålet i Dillerud-dommen, men tok der ikke nærmere stilling fordi et slikt illojalitetsvilkår ”klart” ikke ville innvirke på resultatet. Høyesterett holder således døren åpen. På den annen side avviste lagmannsretten et illojalitetsvilkår i den senere Plesner-dommen, og det i helt entydige ordelag. Det er således uklart hva som kan utledes fra rettspraksis. Et vesentlig poeng i denne forbindelse er at begge dommene relaterte deg til rettstilstanden *før* skattereformen 2004-2006. At lagmannsretten avviste et illojalitetsvilkår i Plesner-dommen bør derfor tillegges mindre vekt. Det er langt mer nærliggende å innfortolke et illojalitetsvilkår i deltakermodellen enn under det tidligere systemet. Både forarbeidene til skattereformen 2004-2006 og BFU 70/05 trekker i retning av at det nå skal innfortolkes et slikt illojalitetsvilkår. Synspunktet er også anført i teorien.⁹⁹

Spørsmålet er så i hvilken grad et illojalitetsvilkår kan harmoniseres med bestemmelsens ordlyd. Når det gjelder *reduksjonsvilkåret* i skatteloven § 13-1, oppstiller ordlyden ingen nærmere krav den ene eller andre veien til reduksjonens størrelse. I avsnitt 4.4 foran ble det fremhevet at det i utgangspunktet heller ikke gjelder noe krav om reduksjon av et visst omfang. Ordlyden åpner imidlertid for presiseringer. Et tolkningsalternativ er å forstå uttalelsene om et illojalitetsvilkår som et uttrykk for at det nå kreves et klart avvik mellom fastsatt arbeidsvederlag og markedsmessig avlønning. Etter min mening har en slik løsning gode grunner for seg, og den bryter heller ikke mot bestemmelsens objektive karakter.

Det er særlig skatteloven § 13-1s objektive karakter som taler mot at det skal innfortolkes et illojalitetsvilkår basert på subjektive forhold. Etter min mening er det derfor mer uklart om det kan innfortolkes slike begrensninger på bakgrunn av dagens rettskildegrunnlag.

⁹⁹ Gjems-Onstad (2006) og Gjems-Onstad (2007).

7 Avsluttende synspunkter

I mine øyne fremstår deltakermodellen som god når det gjelder å håndtere de problemene inntektsklassifiseringen for aktive eiere reiser. Dette beror først og fremst på at modellen medfører (nesten) nøytral behandling av deltakers arbeidsvederlag og overskuddsandel. Generelt er det uheldig at ligningsmyndighetenes omklassifiseringsadgang ikke er nærmere fastlagt. Men i og med at beskatningen av inntektsklassene er så vidt nøytral, spiller også dette problemet langt mindre rolle enn tidligere.

Forhåpentligvis blir ligningsmyndighetenes omklassifiseringsadgang overfor aktive eiere klarlagt nærmere i årene som kommer. Det kan imidlertid ta atskillig tid før de første sakene når domstolsapparatet. Et praktisk viktig spørsmål er derfor hvilke føringer den kommende ligningspraksisen er egnet til å gi, og da især i hvilken grad eventuell tilbakeholdenhet fra ligningsmyndighetenes side kan tillegges vekt. Generelt er praksisens varighet, hyppighet og konsistens viktige momenter.¹⁰⁰

I det gamle systemet ble det hevdet at ligningsmyndighetene med årene hadde akseptert at aktive eiere i indre selskaper foretok en 50/50 fordeling av inntekten mellom arbeidsvederlag og overskuddsdeling.¹⁰¹ I Enskilda-dommen anførte deltakerne at det forelå bindende ligningspraksis i den retningen, men tingretten avviste dette. Synspunktet ble også ansett som tvilsomt i teorien, blant annet med den begrunnelse at praksisen ikke var tilstrekkelig klar og velfundert.¹⁰²

Etter min mening tilsier dagens rettskildesituasjon at tilbakeholdenhet fra ligningsmyndighetenes kan tillegges større vekt enn tidligere. Grunnen til det er at slik tilbakeholdenhet i langt større grad enn tidligere vil være i harmoni med slutningene fra rettskildene for øvrig. Ligningspraksis tillegges tradisjonelt større vekt i slike presiserende tolkningsspørsmål.¹⁰³ I den forbindelse er det sentralt at Finansdepartementet i forarbeidene forutsetter at omklassifiseringsadgangen skal være begrenset. I Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) la Høyesterett særlig vekt på at ligningspraksisen hadde sitt utgangspunkt i

¹⁰⁰ Zimmer (2005) side 51.

¹⁰¹ Referert i Gjems-Onstad (2001) side 876-877.

¹⁰² Se Gjems-Onstad (2001) side 876-877.

¹⁰³ Zimmer (2005) side 50.

en ”klar stillingstagen fra Finansdepartementets side.” Etter min mening taler gode grunner for at tilbakeholdenhet med utgangspunkt i konsekvent praktisering av et illojalitetsvilkår er egnet til å konstituere bindende ligningspraksis. Etter min mening er den kommende ligningspraksis av samme grunn egnet til å presisere illojalitetsvilkårets nærmere innhold.

8 Kilder

8.1 Lover

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august nr. 8 (Opphevet).

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni nr. 24.

1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) av 21. juni nr. 83.

1971 Lov om gevinstbeskatning ved avhendelse av aksjer (aksjegevinstbeskatningsloven) av 10. desember nr. 99 (Opphevet).

1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. juli nr. 65 (Opphevet).

1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar nr. 19.

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

1998 Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) av 17. juli nr. 56.

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

2005 Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven) av 17. juni nr. 62.

8.2 Lovforarbeider

NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform.

Ot.prp.nr.35 (1990-1991) Skattereformen 1992.

Ot.prp.nr.22 (1993-1994) Endringer i skattelovgivningen.

Ot.prp.nr.19 (1994-1995) Evaluering av deler av skattereformen.

Innst.O.nr.72 (1994-1995) Innstilling frå finanskomiteen om skatteopplegget 1996 – lovendringer.

Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov.

NOU 2003:9 Skatteutvalget: Forslag til endringer i skattesystemet.

Ot.prp.nr.92 (2004-2005) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.

Ot.prp.nr.1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget for 2006 – lovendringer.

NOU 2005:2 Uttaksutvalget: Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling.

Innst.O.nr.125 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

8.3 Annet

Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 5. august 1996.

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 22. desember 2005 (BFU 70/05).

St. melding nr. 5 (2006-2007) Avtale om pensjon: Opptjening og uttak av alderspensjon i folketrygden, inngått mellom Arbeiderpartiet, Høyre, Sosialistisk Venstreparti, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre.

Grafisk fremstilling av gjennomsnittsbekskatningen ved arbeidsgodtgjørelse og lønn, utarbeidet av siv.ing. Øyvind Grotmol 21.april 2007.

8.4 Dommer

Rt. 1936 s. 833

Rt. 1994 s. 492 (Railo)

Rt. 1994 s. 912 (Hovda)

Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

Rt. 1999 s. 946 (ABB)

Rt. 2000 s. 1865 (Nygård)

Rt. 2000 s. 745 (Kruse Smith)

Rt. 2000 s. 1739 (Pre Finans)

Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark)

Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)

Rt. 2002 s. 798 (Nordea)

Rt. 2006 s. 558 (Dillerud)

HR-2007-00309-A (Erling Bjartnes – Hex AS)

LF-2006-081654 (Gimnes)

LF-2006-089607 (Plesner)

Utv. 2003 s. 859 (Alfred Berg)

TOSLO-2005-170962 (Enskilda)

8.5 Litteratur

Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990.

Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*. Oslo, 2003.

Bjerke, Joachim M. *Internprising: skatterettslig prising mellom tilknyttede parter*. Oslo, 1997.

Gjems-Onstad, Ole. *Delingsreglene*. Oslo, 1992.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo, 2001.

Gjems-Onstad, Ole. *Tvangslønn – konstruerte lønnsuttak i sparegrisselskaper*. I: Revisjon og regnskap. Årgang 76, nr. 5 (2006).

Gjems-Onstad, Ole. *Tvangslønn – Dillerud og Enskilda Securities*. I: Revisjon og regnskap. Årgang 77, nr. 1 (2007).

Harboe, Einar, Truls Leikvang og Rino S. Lystad. *Ligningsloven med kommentarer*. 6. utg. Oslo, 2005.

Lignings-ABC 2000. Utarbeidet av Skattedirektoratet. 22. utg. Oslo, 2001.

Lignings-ABC 2001. Utarbeidet av Skattedirektoratet. 23. utg. Oslo, 2002.

Lignings-ABC 2005. Utarbeidet av Skattedirektoratet. 27. utg. Oslo, 2006.

Lignings-ABC 2006. Utarbeidet av Skattedirektoratet. 28. utg. Oslo, 2007.

Norsk lovkommentar. Redigert av Peter Lødrup, Knut Kaasen og Steinar Tjomsland. 5. utg. Oslo, 2005.

Torgrimsen, Bjørn. *Deltakermodellen*. I: Skatterett. Årgang 24, nr. 3 (2005).

Torgrimsen, Bjørn. *Deltakermodellen, del 1*. I: Revisjon og regnskap. Årgang 76, nr. 3 (2006).

Torgrimsen, Bjørn. *Deltakermodellen, del 2. I: Revisjon og regnskap*. Årgang 76, nr. 4 (2006).

Zimmer, Frederik og BA-HR. *Bedrift, selskap og skatt*. 3. utg. Oslo, 2001.

Zimmer, Frederik og BA-HR. *Bedrift, selskap og skatt*. 4. utg. Oslo, 2006.

Zimmer, Frederik og Knut Erik Omholt. *Ligningsforvaltningsrett*. 3. utg. Oslo, 1993.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo, 2005.