

**”Tvangslønn” – armlengdeprising av lønn fra selskap
til arbeidende aksjonær eller deltaker**

Kandidatnummer: 660

Leveringsfrist: 25.04.08

Til sammen 17344 ord

23.04.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>HVA ER TVANGSLØNN?</u>	<u>1</u>
1.1	Innledning.	1
1.2	Problemstillingen.	1
1.3	Hvorfor er problemstillingen aktuell?	2
1.3.1	Innledning.	2
1.3.2	Problemstillingen før og etter skattereformen 2004-2006.	3
1.4	Mulige motiver for å ikke ta ut lønn.	6
1.5	Avgrensingen for avhandlingen.	7
<u>2</u>	<u>VIL ET SELSKAPSRETTLIG VALG OM Å IKKE TA UT LØNN BLI RESPEKTERT SKATTERETTLIG?</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning.	8
2.2	Avtalefrihet?	8
2.3	Hva blir konsekvensen av at det selskapsrettslige valget ikke respekteres?	10
<u>3</u>	<u>I HVILKE TILFELLE KAN DET VÆRE AKTUELT Å ILEGGE TVANGSLØNN?</u>	<u>11</u>
3.1	Innledning.	11
3.2	Fire eksempler fra praksis.	11
3.3	Dillerud- dommen: Det klare utgangspunkt.	12
3.4	Plesner- avgjørelsen: Selskap i en oppstartingsfase.	12
3.5	Gimnes-avgjørelsen: Selskap som går med underskudd.	13

3.6	BFU 70/05: Sparing i selskap/holdingselskap.	13
3.6.1	Hvilket selskap skal man lønnes av?	14
4	<u>VIL DET KUNNE FORELIGGE EN SKATTEBESPARELSE?</u>	16
4.1	Innledning.	16
4.2	Provenymessig gevinst i forhold til skattesatsene?	16
4.3	Selskaper/holdingselskaper som sparegriser?	19
4.4	Besparelsen: Får man en skattekreditt ved å la pengene bli liggende i selskapet/holdingselskapet?	19
5	<u>PARAGRAF 13-1: TRE VILKÅR SOM MÅ VÆRE OPPFYLT FOR AT TVANGSLØNN SKAL KUNNE ILEGGES.</u>	24
5.1	Innledning	24
5.2	Forarbeidene.	24
5.3	Første ledd; vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekt/formue.	25
5.4	Første vilkår: reduksjon av inntekt/formue.	26
5.4.1	Innledning.	26
5.4.2	Når vil inntekten være redusert?	26
5.4.3	Reduksjon i forhold til ett eller flere år?	29
5.4.4	Forbehold for mindre selskaper med liten aktivitet?	31
5.4.5	Sammenhengen med skjønnfastsettelsen.	33
5.4.6	Hvilke krav stilles det til størrelsen til det reduserte avviket?	34
5.5	Andre vilkår; interessefellesskap.	37
5.5.1	Innledning.	37
5.5.2	Direkte interessefellesskap.	37
5.5.3	Indirekte interessefellesskap.	38
5.5.4	Personlig interessefellesskap.	38
5.5.5	Økonomisk interessefellesskap.	39

5.5.6	Er det et vilkår for interessellesskap at eier har kontroll over selskapet?	40
5.6	Tredje vilkår; årsakssammenheng mellom interessellesskapet og den reduserte inntekten.	43
5.6.1	Innledning.	43
5.6.2	Selskaper i en oppstartingsfase.	44
5.6.3	Selskap med dårlig økonomi/underskudd.	45
5.6.4	Innskrenkende fortolkning av årsakssammenhengen der selskapet har dårlig økonomi?	47
5.7	Kreves det illojalitet i forhold til sktl. § 13-1?	48
6	<u>PARAGRAF 13-1 ELLER ULOVFESTET OMGÅELESNORM?</u>	51
6.1	Innledning.	51
6.2	Ulike krav i de to bestemmelsene.	51
6.3	Hvilken bestemmelse vil det være lettest å nå frem med?	52
7	<u>HVORDAN SKAL TVANGSLØNNEN FASTSETTES: SKJØNNSUTØVELSEN.</u>	53
7.1	Innledning.	53
7.2	Armlengdepris eller armlengdeintervall?	54
7.3	Begrenses domstolenes prøvelsesrett av skjønnet?	54
7.4	Problemet ved skjønnsutøvelsen.	56
7.5	CUP- metoden som retningslinje?	58
7.5.1	Innledning.	58
7.5.2	Innholdet i metoden.	59
7.5.3	Sammenligningsgrunnlaget.	60
7.5.4	Intern eller ekstern sammenligning?	61
7.5.5	Skal det tas hensyn til den konkrete verdiskapning eierens arbeidsinnsats har resultert i for selskapet?	62
7.5.6	Oppsummering.	63

7.6	Reduseres armlengdeprisen i de tilfelle selskap går med underskudd eller er i en oppstartingsfase?	63
8	<u>VEIEN VIDERE.</u>	<u>65</u>
	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>66</u>

1 Hva er tvangslønn?

1.1 Innledning.

Denne avhandlingen omhandler det som populært kalles ”tvangslønn”, men hva er egentlig dette?

Tvangslønn er aktuelt der en aksjonær eller deltaker i et selskap arbeider for dette selskapet, men uten å ta ut noe lønn¹ for arbeidsinnsatsen. Der lønnen vedkommende har tatt ut ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen vedkommende har ytet, har vi å gjøre med for lav lønn. Begge deler vil kunne rammes av § 13-1 i skatteloven av 1999.² En annen mulig hjemmel vil være den ulovfestede omgåelsesnorm.

Et vilkår for at det overhodet skal bli snakk om tvangslønn, er at det må være ytet en arbeidsinnsats.³

1.2 Problemstillingen.

Spørsmålet om tvangslønn vil kunne oppstå i forskjellige situasjoner:

1. Tilordning av lønn der det ikke er uttak eller for lavt uttak
2. Omklassifisering av andre utbetalinger til lønn

Denne avhandlingen relaterer seg hovedsakelig til pkt.1, men pkt.2 vil også bli berørt.

Det sentrale man ser på hvor det er spørsmål om tvangslønn skal ilegges, er forholdet mellom eieren som har ytet arbeidsinnsatsen og selskapet eller deltakerne/aksjonærene

¹ I forhold til deltakere i ansvarlig selskap vil den rette betegnelse være ”vederlag for arbeidsinnsats”, men for enkelhetens skyld bruker jeg betegnelsen ”lønn” om begge tilfelle.

² Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt.

³ Ole Gjems-Onstad, ”Tvangslønn – konstruerte lønnsuttak i sparegrisselskaper.”, *Revisjon og Regnskap*, utg.5/2006.

der.⁴ Dersom man kommer til at det på grunn av interessefellesskapet mellom selskapet eller deltakerne/aksjonærene og eieren, ikke er utbetalt lønn eller eventuelt for lite lønn i forhold til arbeidsinnsatsen, kan tvangslønn ilegges med hjemmel i sktl. § 13-1.

Flere problemstillinger oppstår ved tvangslønn: i hvilke situasjoner kan det ilegges og hvem skal den tilordnes? Et stort problem i denne sammenheng vil være verdsettelsen av arbeidet, som vil bli fastslått ved skjønn. Hvordan skal denne fastsettes, står ligningsmyndighetene her helt fritt, eller finnes det visse retningslinjer de må holde seg innenfor?

1.3 Hvorfor er problemstillingen aktuell?

1.3.1 Innledning.

Problemstillingen er ikke ny, men har fått ny aktualitet etter skattereformen 2004-06 grunnet uttaksmodellene; aksjonær- og deltakermodellen.

Vi har en Høyesterettsdom og to underrettsdommer som direkte angår tvangslønn. Avgjørelsene gjaldt lovbestemmelsene slik de forelå før innføringen av aksjonær- og deltakermodellen, men belyser flere sider av problemstillingen, som er blitt enda mer aktuell etter skattereformen. Det foreligger også en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 70/05) som omhandler tvangslønn i et såkalt trekantforhold, og tar bla for seg hvilket subjekt tvangslønnen skal tilordnes. På tross av den svake rettskildemessige karakteren bindende forhåndsuttalelser har, er den likevel interessant for å nyansere problemstillingen.

⁴ Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap*, utg.5/2006.

1.3.2 Problemstillingen før og etter skattereformen 2004-2006.

1.3.2.1 Et historisk tilbakeblikk på skattereformen fra 1992.

Før skattereformen i 1992, var det også skatteplikt for aksjeutbytte, jfr. skatteloven av 1911 § 51.⁵ Arbeidende aksjonærer kunne da spare skatt ved å la pengene bli i selskapet, men forutsetningen for dette var at de ikke trengte midler til forbruk, dvs at de "hadde råd" til å la pengene stå i selskapet. Etter skattereformen i 1992, som innførte delingsreglene for selskaper, var utbytte skattefritt grunnet godtgjørelsesmetoden. Dermed oppsto spørsmålet om utbytte egentlig var lønn. Stortinget og Finansdepartementet sperret for en slik omklassifisering fra utbytte til lønn i de tilfelle selskapet var delingspliktig (se Utv.1996 s.1262 og Sk.nr.15/1996). Men i de ikke-delingspliktige foretak, kunne en aktiv hovedaksjonær som arbeidet i selskapet, få en skattemessig fordel ved å motta utbytte og ikke lønn. Forutsetningen for at selskapet ikke ble delingspliktig var at de aktive deltakerne ikke kom over 2/3-grensen i eier-/utbytteandel.⁶

Ved skattereformen i 1992 var skattesatsstrukturen proporsjonal og forholdsvis lav på kapitalinntekt, mens den progressive skattesatsen slo inn ved arbeidsinntekt. Tanken bak dette var at inntekt skulle skattelegges med de progressive satsene.⁷

Arbeidsinntekter ble skattlagt med opptil 55,3 % (2003), mens kapitalinntekter ble skattlagt med 28 %. En så stor ulikhet i skattesatsene forutsetter at det er objektive regler for å klassifisere inntekten som det ene eller det andre. Slike objektive regler er det ikke i den virkelige verden. Når en har et system som i noen grad gjør det mulig for skattyter å påvirke klassifiseringen, vil det oppstå et press for å få den aktuelle inntekten skattlagt med så lav sats som mulig, på grunn av satsforskjellene. Målet var dermed å få inntekt skattlagt som utbytte og ikke lønn.

⁵ Lov av 18.august 1911 nr.08 om skatt av formue og inntekt.

⁶ Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap*, utg.5/2006.

⁷ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5.utg Oslo 2005, s.347-348.

I forhold til virksomhetsinntekten skulle grensen trekkes ved hjelp av delingsreglene. Delingsreglene kom til anvendelse både på enmannsforetak og selskaper. Forutsetningen for at reglene kom til anvendelse var at minst 2/3 av deltakerne eller noen disse kunne identifiseres med, var aktive i selskapet. Dersom vilkårene forelå, skulle det beregnes en personinntekt, med utgangspunkt i virksomhetens/selskapets inntekt. Ved enkeltmannsforetak var det innehaveren av dette som skulle skattelegges, og i selskap var det de aktive deltakerne som måtte bære skatten, selv om ikke selskapet foretok noen utdelinger til deltakerne; deltakerne ble skattlagt løpende for personinntekten.⁸

Etter innføringen av delingsreglene, ble disse gjenstand for mye skatteplanlegging. Målet var å komme under grensen på 2/3 (i forhold til aktive deltakere), slik at selskapsoverskuddet ikke ble skattelagt som personinntekt. Dette førte til en uheldig rettstilstand, fordi folk etterlevde ikke reglene.⁹

1.3.2.2 Tilstanden etter skattereformen av 2004-2006.

For selskaper ble delingsreglene ved lovendring i 2004/2005 opphevet. Fra å beregne personinntekt av virksomhetsinntekt, skal det nå av en nærmere angitt inntekt foretas en ekstra skattelegging som alminnelig inntekt.¹⁰ Man er for selskaper gått fra en kildemodell til en uttaksmodell. Det skal imidlertid fortsatt beregnes personinntekt for virksomhetsutøvere som driver enmannsforetak; her er kildemodellen enda opprettholdt.

1.3.2.3 Aksjonærmodellen og deltakermodellen.

For aksjeselskaper og aksjonærer vil skattelegging nå skje i henhold til *aksjonærmodellen*, dvs reglene om aksjeutbytte med fradrag for skjerming. Regelen om skatteplikt for aksjeutbytte gjelder bare for aksjonærer som er fysiske personer: Hvor aksjonæren er et

⁸ Zimmer, 2005, s.347-348.

⁹ Zimmer, 2005, s.347-348.

¹⁰ Zimmer, 2005, s.347-348.

selskap gjelder fritaksmetoden, jfr sktl. § 2-38(2) a, som gjør "lovlig utdelt utbytte" skattefritt.¹¹ Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, jf sktl. §2-2(1) litra a.

For deltagerlignede selskap ble *deltakermodellen* innført. Det vil si at der deltakerne allerede er skattelagt for sin del av overskuddet i selskapet, skattelegges de enda en gang som alminnelig inntekt for overskuddet, med fradrag for skjerming når verdiene deles ut til dem.¹² Deltagerlignede selskaper er ikke selvstendige skattesubjekter, jf sktl. § 2-2(2) litra a og b.

Dette vil si at utbytte/utdelinger fra selskapet som går ut over skjermingsfradraget, skattelegges med en samlet sats på 48,16 %. For aksjeselskap og aksjonærer vil dette være summen av skatt på selskapet og utdelt aksjeutbytte. Når det gjelder deltagerlignende selskap er dette summen av ordinær skatt på selskapets overskudd, og skatt på tillegget til alminnelig inntekt. Sammenlignet med nivået for høyeste skattesats for arbeidsinntekt (inklusive arbeidsgiveravgift etter selskapet har fått fradrag for denne)(54,3 %), ligger samlet skatt av selskapsinntekt(48,16 %) i nærheten av denne. Konsekvensen av dette er at det nå ikke blir så lønnsomt som tidligere å forsøke å omdanne arbeidsinntekt til kapitalinntekt. Mye av grunnlaget for denne formen for skatteplanlegging falt derved bort ved skattereformen.¹³

Nå består skatteplanleggingen i at man bruker selskapene som sparegriser: Man vil helst ikke ta ut noe av selskapet, men beholde pengene der. Resultatet blir at eierne kan unngå arbeidsgiveravgiften og uttaksbeskatningen. Der pengene etter en stund tas ut av selskapet, oppnår man bare en utsettelse av uttaksbeskatningen. Om en slik utsettelse av uttaksbeskatningen vil være gunstig, vil bli behandlet under pkt.4.

¹¹ Zimmer, 2005 s.290.

¹² Zimmer, 2005 s.348.

¹³Zimmer, 2005 s.347-348.

Tidligere var det lønnsomt å ta ut mest mulig som ”skattefritt” utbytte og ikke lønn. Nå anses det som lønnsomt å ta ut minst mulig enten det er utbytte eller lønn. Om dette virkelig *er* lønnsomt, er noe jeg i avhandlingen vil se nærmere på.

1.4 Mulige motiver for å ikke ta ut lønn.

Motivene for å ikke ta ut lønn/for lite lønn kan være ulike: Før skattereformen av 2004-06, var det gjerne ønsket om at selskapet ikke skulle bli delingspliktig, som gjorde at eierne valgte å ikke ta ut lønn. Dette gjaldt særlig ANS der arbeidsgodtgjørelse ble regnet som andel av overskudd i forhold til delingsreglene. I AS ville bare lønnen eventuelt kunne være en indikasjon på aktivitet, men ikke i seg selv danne grunnlag for delingsreglene.

Etter skattereformen 2004-06 vil nok et av hovedmotivene til en eier som ikke tar ut lønn være at så lenge midlene står i selskapet, vil pengene ikke bli beskattet på eierens hånd, og det vil heller ikke påløpe arbeidsgiveravgift for selskapet. Årsaken til at man ønsker dette kan være kapitaloppbygging, noen mener også spekulasjon i påvente av nye skatteregler om at utbytte igjen kan bli skattefritt ved en eventuell ny fremtidig skattereform.¹⁴

Mange er av den oppfatning at man ved å spare pengene i selskapet/holdingselskap, vil man oppnå en skattekreditt, se nærmere pkt.4.

Et annet mulig motiv vil for mange være at man ved å holde pengene i selskapet eller i et holdingselskap, har muligheten for å reinvestere under fritaksmetoden inni selskapet/holdingselskapet. Dette blir populært omtalt som sparegrisselskaper.

Men også andre hensyn kan gjøre seg gjeldende fra eiers side; det kan være at hensynet til selskapets økonomi tilsier at det ikke blir tatt ut lønn. Dette vil for eksempel være aktuelt i en oppstartingsfase av selskapet med ønske om kapitaloppbygging, i perioder der selskapet har dårlig økonomi, eller der det går med underskudd.

¹⁴ Hans Mikkel Herberg, ”Tvangslønn – lønn fra eget selskap”, *økonominytt nr.1/2007*, s.25.

1.5 Avgrensingen for avhandlingen.

Tvangslønn reiser mange spørsmål, og det er derfor nødvendig å foreta noen avgrensninger.

Denne avhandlingen vil bare omfatte selskaper under aksjonærmodellen og deltagermodellen. I praksis vil nok problemstillingen særlig være aktuell i små og mellomstore selskaper, fordi det her ofte er tettere bånd mellom eieren og selskapet, enn det som vil være tilfelle i de større selskapene.¹⁵

Det vil kunne være aktuelt å ilegge vanlige arbeidstaker tvangslønn, men avhandlingen begrenses til kun å gjelde aktive eiere.

I tillegg til sktl. § 13-1 vil den ulovfestede omgåelsesnorm være en mulig hjemmel for tvangslønn. Denne vil ikke bli inngående behandlet, men jeg vil se litt på forholdet mellom de to reglene.

Både tvangslønn etter sktl. § 13-1 og omklassifisering etter ligningsl. § 8-1¹⁶ vil etter omstendighetene være aktuelt. Ligningsl. § 8-1 gjelder kun hvilket faktum som skal legges til grunn. Omklassifisering etter ligningsloven vil ikke bli behandlet.

I de dommene tvangslønn er blitt ilagt, er det i tillegg blitt fastsatt tilleggeskatt. Dette tema vil ikke bli berørt i avhandlingen.

¹⁵ Charlotte Fagerholt, "Tvangslønn: ved manglende lønnsuttak i små foretak", *bacheloroppgave BI*.

¹⁶ Lov av 6.juni 1980 nr.18 om ligningsforvaltning.

2 Vil et selskapsrettslig valg om å ikke ta ut lønn bli respektert skatterettslig?

2.1 Innledning.

Tvistepunktet i mange saker om tvangslønn vil gjerne være at det selskapsrettslig er avtalt at det ikke skal betales noe arbeidsvederlag til eierne. Verken aksjeloven¹⁷ eller allmennaksjeloven¹⁸ oppstiller noen krav om godtgjørelse til aksjeeiere som arbeider i selskapet. For deltagerlignende selskaper gjelder selskapsloven.¹⁹ Paragraf 2-26(1) i loven fastslår at deltakere som arbeider i selskapet har krav på arbeidsgodtgjørelse for sitt arbeid. Loven er i utgangspunktet preseptorisk jfr § 1-4, men § 2-26(5) gjør bestemmelsen i første ledd deklarasjonsrettslig, og deltakerne kan avtale at noe annet skal gjelde. Selskapsrettslig vil det derfor både i forhold til eiere i aksjeselskaper og deltagerlignende selskaper være adgang til å avtale at det ikke skal utbetales noe lønn for arbeidet eieren har utført. Men vil dette bli respektert skatterettslig i forhold til sktl. § 13-1, og eventuelt den ulovfestede omgåelsesnorm?²⁰

2.2 Avtalefrihet?

Spørsmålet har vært oppe for Høyesterett i forbindelse med Rt.2006 s.1573, Dilleruddommen.

Dillerud var spesialist innen plastisk kirurgi. I 2001 ble Fornebuklinikken ANS dannet. Det var tre deltakere i selskapet; Dillerud selv med en eierandel på 33 %, hans kone hadde samme fordelingsbrøk, og Dilleruds svigerinne satt med 34 %. Det ble innbetalt selskapskapital i samsvar med eierbrøkene, og overskuddet skulle fordeles på samme måte. Alle var ansvarlige for selskapets gjeld. Det sto ikke noe i selskapsavtalen om arbeidsgodtgjørelse til deltakerne ved arbeid i selskapet.

¹⁷ Lov av 13.juni 1997 nr.44 om aksjeselskaper.

¹⁸ Lov av 13.juni 1997 nr.45 om allmennaksjeselskaper.

¹⁹ Lov av 21.juni 1985 nr.83 om ansvarlige selskap og kommandittselskaper.

²⁰ Frederik Zimmer, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2006", s.359, *Skatterett 2007 nr.4*.

I 2001 hadde selskapet et overskudd på 1.341.617,-, som ble utdelt til deltakerne i samsvar med eierbrøkene. I andre halvår av 2001 arbeidet Dillerud i 16 dager som lege ved Fornebuklinikken ANS. Han hadde ikke mottatt lønn for dette arbeidet.

Dillerud påberopte seg selskapsloven § 2-26(5) om at det kunne avtales at deltakere ikke skulle motta lønn for sitt arbeid. Av sakens faktum gikk det ikke frem om noen slik avtale var inngått, men førstvoterende fant det uansett ikke nødvendig å ta stilling til: ”Eg kan ikkje sjå det annerleis enn at det akkurat er ein slik situasjon som aktualiserer bruken av skattelova § 13-1. Siktemålet med denne føresegna er nettopp å skjere gjennom avtalar og andre disposisjoner.”

Av førstvoterendes uttalelser her kan vi slutte at selv om det foreligger avtalefrihet på området, vil ikke dette begrense området til § 13-1. En slik avtale vil stå i fare for å bli satt til side i medhold av bestemmelsen. På bakgrunn av dette kan man si at bestemmelsen gir hjemmel ”for å konstruere en inntektsstrøm som ikke er der privatrettslig.”²¹

En slik avtale vil også kunne rammes av den ulovfestede omgåelsesnorm, dersom man kommer til at hovedformålet med avtalen vil være å spare skatt. Normen stiller også opp et krav om illojalitet, hvilket §13-1 ikke gjør. Dermed kan det diskuteres om det i et slik tilfelle vil være lettere å nå frem med § 13-1. Dette vil bli behandlet under pkt.6.

På bakgrunn av dette kan man spørre seg om de selskapsrettslige reglene på området får et preseptorisk preg?

²¹ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s.361.

2.3 Hva blir konsekvensen av at det selskapsrettslige valget ikke respekteres?

Selv om det selskapsrettslig er adgang til å ikke ta ut lønn fra selskapet, har Høyesterett i medhold av Dillerud-dommen konstatert at det ikke nødvendigvis vil bli respektert skatterettslig.

I Dillerud- dommen blir det bare lagt til grunn at som følge av tilordningen av inntekten på 200.000,- ble inntekten til Dilleruds kone og svigerinne redusert, og Høyesterett går ikke inn på det forhold at ved ligningen ble inntektsfordelingen en annen enn ved den selskapsrettslige fordelingen. Førstvoterende uttaler bare at gjennomskjæringen gjelder ”skattevurderinga utan at dette grip inn i dei privatrettslege tilhøva” og at det dermed ”er ikkje noko anna...enn det som elles skjer ved gjennomskjæring”.²²

Hvordan transaksjonsmønsteret antas å være når den økonomiske realitet og ikke den rettslige form kan legges til grunn, vil være et sentralt punkt i gjennomskjæringssaker generelt. Svigerinnen hadde ingen privatrettslig plikt til å tilbakebetale differansen på det hun fikk utdelt selskapsrettslig, (456.000,-), og det beløp hun ble skattelagt for, (388.000,-). Jeg synes det er lite tilfredsstillende at Høyesterett her ikke gir en forklaring på sammenhengen mellom den inntektsfordelingen som legges til grunn selskapsrettslig, og den som ble lagt til grunn skatterettslig.²³

Som en konsekvens av denne tilordningen ble overskuddet i selskapet redusert til 1.141.617,-.

Dermed fikk ekteparet Dillerud en samlet godtgjørelse fra selskapet (medregnet arbeidsgodtgjørelsen) som utgjorde mer enn to tredjedeler. Dillerud, som eneste aktive deltaker i selskapet, skulle identifiseres med ektefellen, og dermed skulle det fastsettes personinntekt i selskapet i henhold til sktl. §12-10(1)b.

Betingelsene for deling av selskapet var dermed oppfylt. Ettersom delingsreglene nå er opphevet vil ikke denne delen av dommen være interessant lenger.

²² Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s.363-364.

²³ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s.363-364.

3 I hvilke tilfelle kan det være aktuelt å ilegge tvangslønn?

3.1 Innledning.

Skattereformen 2004-06 medførte at den faktiske situasjonen er blitt endret: Man vil i stedet for å ta ut lønn velge å la pengene stå i selskapet for å unngå/utsette ekstrabeskatningen. En annen mulighet er å opprette et eget holdingselskap, og dermed eie andelen/aksjene (avhengig av om det er et ANS eller et AS) av det opprinnelige selskapet gjennom dette. Mange vil gjøre dette for senere å kunne selge det opprinnelige selskapet skattefritt. Fritaksmetoden kommer her inn: Gevinster er ved salg skattefritt (men tilsvarende vil tap ikke være fradragsberettiget, jf. sktl. §2-38(1) litra a jf.(2) litra a). Også andre hensyn gjør seg gjeldende. Det kan for eksempel være at man ønsker et annet ansvar: Der utgangspunktet er ansvar etter deltagerlignet selskap, ønsker man for eksempel den ansvarsbegrensing som aksjeselskap innebærer. En annen grunn kan være at det er flere eiere i selskapet, som vil ta ut utbytte/utdeling, mens en selv vil utsette uttaket, og spare disse pengene.

Når jeg i det følgende omtaler holdingselskap, setter jeg som forutsetning at eieren eier andelen/aksjene fra det opprinnelige selskapet gjennom holdingselskapet.

3.2 Fire eksempler fra praksis.

Av nyere praksis er det særlig tre dommer som er interessante og som direkte angår tvangslønn. Jeg har allerede nevnt Dillerud- dommen, og i tillegg har vi de to underrettsavgjørelsene fra Frostating lagmannsrett. Underrettsavgjørelsene har ikke på langt nær samme rettskildemessig verdi som høyesterettspraksis, men de belyser ulike situasjoner der spørsmålet om tvangslønn har vært oppe. Den bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet, BFU 70/05, viser den problematiske situasjonen etter skattereformen 2004-06. Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser er ikke bindende for skattyteren, men de binder Skattedirektoratet. Uttalelsene kan verken påklages eller bringes inn for domstolene. De kan ikke tillegges mer rettskildemessig vekt enn administrative uttalelser ellers.

3.3 Dillerud- dommen: Det klare utgangspunkt.

På bakgrunn av Dillerud- dommen er det klart at man ikke som eier kan jobbe i selskapet uten å ta ut lønn for dette arbeidet.

Høyesterett konstaterte at hjemmelen for tvangslønn er sktl. § 13-1, og Dillerud ble dermed tilordnet en inntekt på 200.000,-.

3.4 Plesner- avgjørelsen: Selskap i en oppstartingsfase.

Utv 2007 s.340, Plesner- avgjørelsen, kom opp i etterkant av Høyesteretts behandling av Dillerud- dommen. Saken gjaldt en øyelege som hadde vært overlege ved et sykehus i flere år, og mottok lønn fra dette i hele 2001, som var det året ligningssaken gjaldt.

I 2001 opprettet øyelegen sammen med en annen person en spesialklinikk for grå stæroperasjoner. Det var stor etterspørsel etter tjenestene, ettersom det var lange ventelister ved Trøndelags offentlige avdelinger.

Klinikken var et aksjeselskap, hvor øyelegen besatt 66 % av aksjene og var enestyrer. Selskapet måtte i denne oppstartsfasen investere i en del nytt utstyr, og i første omgang utgjorde dette 800.000,-. I perioden fra oktober og ut året, arbeidet øyelegen rundt 32 dager på klinikken, men tok da ikke ut noen lønn.

Ligningsnemnda fastsatte da en skjønsmessig inntekt til øyelegen på 260.000,-, etter sktl. § 13-1.

Øyelegen hadde vist til at det var på grunn av at selskapet var i en oppstartingsfase og derfor måtte investere i en del nytt utstyr, at han hadde valgt å ikke ta ut lønn.

Lagmannsretten opprettholdt ligningen.

3.5 Gimnes-avgjørelsen: Selskap som går med underskudd.

Før Dillerud- dommen kom opp for Høyesterett, avsa Frostating lagmannsrett dom i Utv 2006 s.38, Gimnes-avgjørelsen.

Saken dreide seg om en skattyter som arbeidet i farens enkeltmannsforetak. Skattyter mottok ikke lønn, og var uføretrygdet. Arbeidet i bedriften var tilpasset sønnens funksjonshemming. Faren ble syk og trakk seg ut av driften, og dermed ble det i realiteten sønnen som drev virksomheten. Han oppga ikke noen opplysninger om dette arbeidet i sine selvangivelser. Sønnen ble etter to bokettersyn skjønnsmessig tilordnet en lønnsinntekt for tre år i henhold til sktl. § 13-1. Samlet utgjorde dette 460.000,-. Virksomheten ble i 2003 omdannet til et aksjeselskap der sønnen eide 67 % av aksjene, men dette selskapet var nå under oppløsning.

Selskapet gikk i alle de tre årene ligningen dreide seg om med underskudd. Ligningen ble opphevet av lagmannsretten, og skattyter ble dermed ikke ilagt tvangslønn.

3.6 BFU 70/05: Sparing i selskap/holdingselskap.

BFU 70/05: Skattemessig behandling ved deltakelse i deltakerlignet selskap når deltakers andel overføres til vedkommendes aksjeselskap(skatteloven § 13-1).

Hva skjer hvis en eier i et selskap i stedet for å motta utbytte/lønn enten vil beholde pengene i selskapet, eller opprette et eget selskap(holdingselskap) for å reinvestere inntektene han får fra selskapet han utøver aktivitet i der? Hvordan skal dette skattelegges? Og må en viss andel av denne inntekten være lønn?

Saken dreide seg om beskatning av en advokat, som var partner i et advokatfirma. Han ville overføre sin andel i advokatfirmaet til hans eget aksjeselskap, som skulle eie denne andelen. Advokatfirmaet var et selskap med delt ansvar. Meningen var at hans del av overskuddet fortløpende ville bli overført til aksjeselskapet hans.

Formålet advokaten hadde med å opprette et aksjeselskap, var at han ville reinvestere alle inntektene han fikk av andelen i advokatfirmaet i en annen type næringsvirksomhet. Han

hadde andre inntektskilder til å livnære seg med, og dermed ikke behov for å ta ut pengene til personlig forbruk. Spørsmålet var om dette lot seg gjøre, hvordan det skulle gjennomføres skattemessig og hvor mye som eventuelt måtte være lønn.

Skattedirektoratet kom til at alt som ble overført fra advokatfirmaet til advokatens holdingselskap, måtte anses som lønn etter sktl. § 5-1.

3.6.1 Hvilket selskap skal man lønnes av?

Et særlig problem som oppstår ift holdingselskaper er om man skal lønnes direkte fra det selskapet man utøver aktivitet i, eller fra det selskapet som eier andelen/aksjene(holdingselskapet)?

Problemstillingen er tatt opp i NOU 2005: 2 Uttaksutvalget, pkt 8.2.3. om særskilt godtgjørelse på arbeid og gjennomskjæring, s.50:

”I selskapsstrukturer med både aksjeselskaper og deltakerlignende selskaper oppstår særskilte tilordnings- og gjennomskjæringsspørsmål. Det kan eksempelvis være tilfelle hvor en person eier aksje i et aksjeselskap som igjen eier en andel i et ansvarlig selskap, og personen er aktiv i det ansvarlige selskapet. Dersom det er aktuelt med gjennomskjæring på grunn av aktiviteten i det ansvarlige selskap, kan det være tvil om vedkommende skal tilordnes særskilt godtgjørelse direkte fra det ansvarlige selskapet, eller lønn via aksjeselskapet.”

Utvalget fremhever med dette bare problemstillingen og tar ikke videre stilling til den, men uttrykker at dette er noe som må avklares i det videre arbeidet.

Hvis vi tar eksemplet fra BFU 70/05 var spørsmålet om advokaten skulle motta lønn fra advokatfirmaet hvor han utøvet aktivitet, eller fra aksjeselskapet sitt, som skulle eie hans andel i advokatfirmaet.

Skattedirektoratet kom til at det måtte skje etter en konkret vurdering, men siden arbeidsinnsatsen i hovedsak ville bli utført i advokatfirmaet, var det naturlige at advokaten mottok sin lønn herfra.

Generelt vil det nok fremstille seg som naturlig at man mottar lønn fra det selskapet som man hovedsakelig utfører aktiviteten i. Men på den annen side kan det hevdes at dersom man eier andelen/aksjene i selskapet man arbeider i, gjennom holdingselskapet sitt, og det er i regi av dette man arbeider der, kan dette stille seg annerledes.

Dersom advokaten i BFU'en hadde hatt en ansettelsesavtale med holdingselskapet sitt, ville det naturlige være å lønne advokaten fra dette, slik at de selskapsrettslige avtaler blir respektert. Dersom en slik avtale ikke foreligger, er det mer nærliggende å si at advokaten burde blitt lønnet fra advokatfirmaet, da det var der han i hovedsak arbeidet. Poenget her er at de selskapsrettslige avtaler bør aksepteres, jfr Rt.1994 s.1064(Bye).

Hva blir så forskjellen på om advokaten mottar lønnen fra det ansvarlige selskapet eller om han mottar den fra aksjeselskapet sitt? I og med at advokaten har overdratt andelen sin til et aksjeselskap, vil han ikke lenger være deltaker i det ansvarlige selskapet. Advokaten eier 100 % av aksjeselskapet, men dette er et selvstendig skattesubjekt. Advokaten er dermed bare vanlig lønnsinntaker ift det ansvarlige selskapet. Sammenlignet med om han hadde tatt ut lønn som eier, blir skattesatsene annerledes når man bare er vanlig lønnsinntaker: Trygdeavgiften blir lavere, men i tillegg vil man få inn arbeidsgiveravgiften.

Dersom advokaten blir lønnet direkte fra det ansvarlige selskapet, vil den marginale skattesatsen være 47,8 % og det vil den også være dersom han mottar lønnen fra aksjeselskapet. Selskapene vil her få fradrag for arbeidsgiveravgiften ved utbetalingen av lønnen til advokaten.

Det har dermed ingen betydning verken for selskapene, advokaten eller ligningsmyndighetene, hvor advokaten mottar lønnen sin fra. Skattesatsene er de samme, og ligningsmyndighetene får like mye uansett.

4 Vil det kunne foreligge en skattebesparelse?

4.1 Innledning.

Det kan stilles spørsmål ved om det vil:

1. Foreligge en skattebesparelse i forhold til skattesatsene (forskjell i satser ved lønn og utbytte/utdeling).
2. Foreligge en skattebesparelse ved å la pengene bli liggende i det opprinnelige selskapet eller et holdingselskap.

”Målet” er nå å ta minst ut av selskapet, eller eventuelt eie andelen/aksjene gjennom et privateid selskap ettersom utbytte mellom selskaper er skattefritt. Dette gjelder både i forhold til aksjeselskaper og deltagerlignende selskaper.

Hva blir i grunnen forskjellen? Er sparegrisselskapene oppskrytt? Spørsmålet har sammenheng med skjønnsfastsettelsen av inntekt: Hvor mye av dette skal eventuelt beskattes som lønn? Hva med arbeidsgiveravgiften?

Hvor stor er i grunnen besparelsen ved å holde igjen pengene i selskapet?

I de følgende avsnitt skal jeg se på hvor stor besparelsen egentlig vil være i de ulike tilfellene

4.2 Provenymessig gevinst i forhold til skattesatsene?

Vil det kunne foreligge en provenymessig gevinst i forhold til om man tar ut pengene som utbytte/utdeling eller lønn?

La oss ta som eksempel at man som eier i et aksjeselskap skal ta ut lønn/ utbytte fra selskapet. Hva blir forskjellen ift skattesatsene?

Ved skatteberegningen må man skille klart på om uttaket skal klassifiseres som lønn eller utbytte.

Dersom man tar ut uttaket fra selskapet/holdingselskapet som *utbytte* vil man betale 28 % på alt utover skjermingsfradraget. Selskapet har allerede betalt 28 % skatt fordi utbytte er

en overskuddsandel(ikke fradragsrett for firmaet), slik at samlet marginalsatt blir 48,16 %. Siden skjermingsgrunnlaget (kostprisen på aksjene i selskapet) typisk er lavt, vil faktisk skatteprosent nærme seg 48,16 %. Ulempen ved denne utbetalingen er at den ikke gir noen sosiale rettigheter, som sykepenger eller pensjonspoeng, siden det ikke er lønn. Arbeidsgiveravgiften kommer dermed heller ikke med.

Hvis man i stedet velger å ta ut uttaket som *lønn*, vil selskapet ha fradragsrett for dette, slik at all skattelegging (med unntak av arbeidsgiveravgift) skjer på eierens hånd. Marginalsakten på eierens hånd vil da være 47,8 % (28 + 7,8 + 12), men dette gjelder bare for lønn(samlet personinntekt) som overstiger 682.500,-(toppskatt i trinn 2). Mellom 420.000,- og 682.500,- vil marginalsakten være 44,8 % (28+7,8+9) (toppskatt i trinn 1). Opp til 420.000,- er marginalsakten 35,8 % (28 + 7,8). I tillegg betaler selskapet 14,1 % arbeidsgiveravgift(som de får fradrag for). Samlet sett vil effektiv marginalsaktesats, inklusive arbeidsgiveravgift totalt være(etter selskapet har fått fradrag for arbeidsgiveravgiften) 54,3 % (toppskatt trinn 2), 51,6 % (toppskatt trinn 1) og 43,7 % (lønn under toppskattnivå)²⁴. Resultatet av dette blir at lønn opp til 420.000,- faktisk vil bli skattlagt lavere enn tilsvarende utbytte(forutsatt lavt skjermingsfradrag), og i tillegg vil lønnen gi eieren sosiale rettigheter.

Dersom man tar ut uttaket som utbytte/utdeling i stedet for lønn, vil man få en skjerming, og dette vil dermed bare være skattelagt med 28 % på selskapets hånd. Størrelsen på denne normalavkastningen vil være avhengig av de investeringer man har foretatt i selskapet, og det vil (i noen tilfelle) kunne dreie seg om store beløp.²⁵

²⁴ Satsene er hentet fra Stortingets spørretime, skriftlig spørsmål til skriftlig besvarelse, dokument nr.15(2006-2007) spørsmål nr.1004.

²⁵Per Helge Stoveland, "Tvangslønn", *Magma nr.1/2007*.

Tar man derimot ut uttaket som lønn, får man ikke noe skjerming. Fra første krone vil inntekten da bli beskattet som personinntekt. For aksjeselskap vil det dessuten i tillegg påløpe arbeidsgiveravgift i forbindelse med lønnen.²⁶

I NOU 2005: 2 pkt.8.2.3. er det gitt uttrykk for at man er skeptisk til gjennomskjæring i forhold til satsforskjellen i beskatningen mellom lønn og utdeling/utbytte;

”Utvalget vil imidlertid advare mot en streng praksis på dette området. Etter utvalgets vurdering er gjennomskjæring et lite hensiktsmessig virkemiddel mot systemsvakheter i form av betydelige satsforskjeller.”

Dette fikk Uttaksutvalget dessuten støtte i av Finansdepartementet²⁷;

”Departementet er enig med utvalget i at gjennomskjæring generelt vil være et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter. Det er derfor viktig å få vedtatt en satsstruktur som gjør at behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir minst mulig. Det vil imidlertid være adgang for ligningsmyndighetene til å foreta gjennomskjæring i tilfeller med illojale tilpasninger.”

Klassifiseringen har imidlertid den betydning at dersom det klassifiseres som lønn, er dette noe man må ta ut hvert år, mens dersom det klassifiseres som utbytte/utdeling vil man kunne holde igjen pengene i selskapet/holdingselskapet.

Se nærmere om dette spørsmålet under pkt.5.4.3.

Selv om satsforskjellene har nærmet seg (47,8 % for lønnsinntekt, og 48,16 % for utbytte/utdeling) foreligger det likevel et problem ift arbeidsgiveravgiften. Dersom man ikke plikter å ta ut lønn, vil denne falle bort.

Som eksemplet viser vil lønn inntil 420.000,- bli skattlagt 4,46 % mindre enn tilsvarende utbytte (men ved utbytte vil man som nevnt få et skjermingsfradrag). På lønn/utbytte over

²⁶ Stoveland, *Magma nr.1/2007*.

²⁷ Ot.prp. nr.92 (2004-2005) pkt.1.8.2.3.

420.000,- vil man skattemessig kunne få en provenymessig gevinst ved å ta ut pengene som utbytte og ikke lønn, og dermed kan det foreligge en viss besparelse her.

4.3 Selskaper/holdingselskaper som sparegriser?

Eksempel: La oss ta nærmest samme faktum som i BFU 70/05: En advokat arbeider i Advokatfirmaet As, der han også er aksjonær. Hva skjer hvis han i stedet for å ta ut lønn/utbytte direkte fra Advokatfirmaet As, enten velger å spare pengene i Advokatfirmaet As eller i holdningsselskapet sitt (som han eier aksjene i Advokatfirmaet As gjennom) og dette dermed mottar lønnen/utbyttet. Hva blir i realiteten forskjellen?

Dersom advokaten velger å spare pengene i selskapet eller motta uttaket gjennom holdningsselskapet sitt, oppnår han ved dette en utsettelse av den personlige utbyttebeskatningen på 28 %, inntil han velger å ta pengene ut fra selskapet/holdningsselskapet. Hvis dette uttaket blir klassifisert som utbytte, påløper det imidlertid ingen arbeidsgiveravgift. Advokaten vil dermed ikke ha mottatt lønn for sitt arbeid i Advokatfirmaet As.

Dette vil kunne fremstå som urimelig. Vil det være rettslig holdbart? Jeg tror ikke det, jfr drøftelsene i pkt.5.4.2. Advokaten har utført et arbeid for Advokatfirmaet As, og er derfor nødt til å ta ut noe lønn. På den annen side er det vel ikke rimelig at alt skal være lønn heller, slik det kan synes som om Skattedirektoratet mente i BFU 70/05.

4.4 Besparelsen: Får man en skattekreditt ved å la pengene bli liggende i selskapet/holdingselskapet?

Mange mener at det vil foreligge en skattekreditt dersom man lar pengene ligge i selskapet. Regner man litt på det vil man oppdage at dersom man ser bort fra fritaksmetoden vil regnestykket bli nøytralt, dersom man velger å ta pengene ut fra selskapet straks. Jeg vil i det følgende se på hva forskjellen blir og om man oppnår noe besparelse. Eksemplet bygger på samme tilfelle som var oppe i BFU 70/05. Forutsetningen er at utbytte skal tas ut.

Regnestykket blir akkurat det samme dersom man velger å spare pengene i det opprinnelige selskapet.

Skjermingsrente ved uttak/utdeling settes til 3 %.

År 1:

Eks 1: Fra det opprinnelige selskapet kan det mottas 100 ved utdeling. Man velger å spare pengene i selskapet/holdingselskapet. Dette vil være skattefritt utbytte i henhold til fritaksmetoden. Selskapet velger dermed å sette pengene i banken med en rente på 5 %.

Eks 2: Man velger i stedet å ta ut 100 direkte fra selskapet. 3 uttas som skjerming og igjen står 97 som man skal skattelegges med 28 % for utbytte/utdelingen. Man sitter igjen med 72,84, og setter disse pengene i banken med en rente på 5 %.

År 2:

Eks 1: De opprinnelige 100 er etter 1 år i banken akkumulert til 105. Av de 5 selskapet har tjent ved renteøkningen skal det betales 28 % skatt, dvs 1,4. Man velger da å ta ut pengene av selskapet. De 103,6 (skjermingsgrunnlaget) gir en skjerming på 3,108. Av de resterende 100,492 skal det betales 28 % skatt, dvs 28,13776. Man sitter da igjen med 75,46224.

Eks 2: Dersom man selv velger å ta ut pengene av banken, vil de opprinnelige 72,84 etter 1 år ha akkumulert til 76,482. Renteøkningen på 3,642 skal det betales 28 % skatt på, dvs 1,01976 og man sitter igjen med 75,46224.

I eksempel 1 vil man da ha betalt 29,53776 i skatt, her vil man ha betalt 48,16 % skatt av renteinntektene: Først 28 % på selskapets hånd, og deretter 28 % ved uttak. I eksempel 2 har man betalt 28,17976 i skatt: Her skattelegges man kun med 28 % for renteinntektene. Regnestykket viser at man sitter igjen med like mye i de to eksemplene, men man betaler faktisk mer skatt dersom man velger å holde pengene i selskapet/holdingselskapet. Her foreligger det ingen skattebesparelse.

Besparelsen vil derfor foreligge ift fritaksmetoden ved at man reinvesterer i aksjer, når avkastningen på denne er høyere enn skjermingsgrunnlaget:

År 1:

Eks 1: Man beholder de 100 fra det opprinnelige selskapet i selskapet/holdingselskapet, og reinvesterer ved å kjøpe og selge aksjer i dette. De 100 vil som i forrige eksempel være skattefritt i henhold til fritaksmetoden. Verdiene akkumuleres med 20 %.

Eks 2: Man tar ut utdelingen direkte fra selskapet, og da står 72,84 igjen. Man reinvesterer dermed disse midlene i aksjer. De 72,84 akkumuleres med 20 %.

År 2:

Eks 1: Man bestemmer seg for å ta ut midlene av selskapet/ holdingselskapet. Fra selskapet vil man dermed motta 120(skjermingsgrunnlag) som gir en skjerming på 3,6. Av de resterende 116,4 skal 28 %, dvs 32,592 trekkes i skatt, og man vil sitte igjen med 87,408 totalt.

Eks 2: Ved utdeling direkte fra selskapet blir resultatet at de 72,84 akkumuleres til 87,408. Av gevinsten på 14,568 skal 28 % skatt ilegges dvs 4,07904, (jf sktl.§ 5-1(2))og man sitter igjen med 83,32896.

Samlet vil ligningsmyndighetene i det første eksemplet motta 32,592 i skatt, mens man i det andre eksemplet vil motta 31,23904. Midlene man tar ut i eksempel 1 er større enn i eksempel 2, men det er skatten også. Skattyter blir som følge av fritaksmetoden rikere, men det blir også staten. Her vil det kunne være lønnsomt å beholde pengene i selskapet, for verdiene vil som følge av fritaksmetoden akkumuleres fortere: Fritaksmetoden vil gi muligheter til å reinvestere utbytte og gevinst man får fra aksjeporteføljen, uten å skatte av det først.²⁸

²⁸ Dagens næringsliv, privatøkonomi, "Advarer mot as-sparing", nr.4, årgang 5, april 2008.

På den annen side vil dette ikke være en risikofri investering. La oss ta samme eksempel, men ha som forutsetning at man i stedet taper 20 %. Hva blir resultatet da?

År 2:

Eks 1: Man bestemmer seg for å ta ut pengene fra selskapet/holdingselskapet. Av de opprinnelige 100, står 80 igjen(skjermingsgrunnlag). Skjermingen blir 2,4. Av det resterende på 77,6 skal man betale 28 % i skatt, dvs 21,728, og man sitter igjen med 58,272.

Eks 2: Av de 72,84 man har reinvestert(og allerede betalt 27,16 i skatt av), vil det stå igjen 58,272. Tapet på 14,568 vil man få fradrag for(jf. sktl. § 6-2(1)).

I forhold til eksempel 1 vil ligningsmyndighetene motta 21,728 i skatt, mens de i eksempel 2 vil ha mottatt 27,16 i skatt. Men i eksempel 2 vil man få fradrag på tapet på 14,568(samlet sett vil derfor ligningsmyndighetene kun motta 12,592 etter tapsfradraget). I forhold til eksempel 1 skulle ligningsmyndighetene i utgangspunktet ha mottatt 27,16 i skatt, dersom de 100 ikke hadde steget eller sunket i verdi. Dette vil si at dersom den videre investeringen ift eksempel 1 innebærer en risiko, ved at verdiene har steget eller sunket i verdi, vil ligningsmyndighetene kunne motta mer enn det de i utgangspunktet skulle, men også mindre.

Av dette ser vi at der man beholder midlene i selskapet/holdingselskapet, og reinvesterer midlene gjennom dette, vil man kunne ende opp med en større avkastning sammenlignet med om man tar midlene ut direkte fra selskapet, og dermed reinvesterer. Verdiene vil med andre ord akkumuleres fortere. Men som eksemplene viser vil også skatten bli større ved uttak, der man har beholdt midlene i selskapet. Ulempen ved å holde pengene i selskapet, vil være at man ved tap ikke får tapsfradrag på beløpet.

En skattekreditt vil man uansett ikke få, så lenge pengene en gang skal tas ut av selskapet.

Noen har estimert at etter skattereformen 2004-06 har det skjedd en tredobling i antall nye selskaper, sammenlignet med 2004.²⁹ Man var av den oppfatning av at det var lønnsomt å spare pengene i eget selskap.

I dag advares det mot å spare i egne AS. Det skal dreie seg om ganske store verdier før det vil lønne seg å spare i aksjeselskap. Å opprette et aksjeselskap, samt drifte det, er dessuten heller ikke gratis.³⁰

²⁹ Aftenposten Morgen, ”Sparer ikke skatt på eget AS”, 09.02.06.

³⁰ Dagens næringsliv, privatøkonomi, april 2008.

5 Paragraf 13-1: Tre vilkår som må være oppfylt for at tvangslønn skal kunne ilegges.

5.1 Innledning

Det er i medhold av denne bestemmelsen at tvangslønn er blitt ilagt, og gjelder særlig der en har unnlatt å ta ut lønn for faktisk utført arbeid. Kun første og tredje ledd er av interesse ift tvangslønn. Forgjengeren til bestemmelsen var sktl. av 1911 § 54, og er en videreføring av denne. Forarbeider, praksis og litteratur angående denne, vil derfor fortsatt være av interesse.

Paragrafen rammer internprising mellom selskaper og personer, og fastslår armlengdeprinsippet. Kjernen i dette er at prisen og andre avtalevilkår i transaksjoner mellom partene, skal fastsettes i overensstemmelse med det uavhengige ville avtalt. Bestemmelsen lovfester nærmest et generelt tilordnings-/gjennomskjæringsprinsipp: Dersom internprisingen avviker fra markedsvilkår, gir den ligningsmyndighetene lovgrunnlag for å gripe inn.³¹ I forbindelse med tvangslønn vil det problematiske være at dersom en eier i et selskap ikke tar ut lønn for sitt arbeid der, vil dette avvike fra markedsvilkårene: I en uavhengig situasjon ville han ha tatt ut lønn for sitt arbeid, det er ikke vanlig å arbeide gratis.

Bestemmelsen rammer alle skattytere.

5.2 Forarbeidene.

Av forarbeidene kan vi lese at bestemmelsen er ment som en presisering av de alminnelige reglene i skatteloven om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue.

³¹ Zimmer, 2005, s.375-376.

Bestemmelsen har som formål å hindre omgåelser av skattelovgivningen, primært omgåelser som tar sikte på at inntekts eller formuesposter blir forsøkt overført fra en skattyter til en annen ved en skjev prissetting.³²

Forarbeidene karakteriserer bestemmelsen som en av flere omgåelses- eller gjennomskjæringsregler. En omgåelses- eller gjennomskjæringsregel er en regel som gir grunnlag for å skjære gjennom en transaksjon eller ”et annet forholds ytre kjennetegn, og behandle den etter det som den reelt er.”³³ Skattyters transaksjon eller forhold, vil dermed få andre rettsvirkninger enn det som skattyter gjennom dette forsøkte å oppnå. Grunnen til dette er at det ellers ville kunne føre til urimelige resultater, som ville være i strid med lovgivers intensjoner. De fleste omgåelses-/gjennomskjæringsregler bygger på langvarig lignings- og rettspraksis, men en del omgåelsesregler er tatt inn i skatteloven. I forhold til de ulovfestede gjennomskjæringsreglene, innebærer ikke § 13-1 noen endring av disse. De vil fortsatt gjelde ved siden av de lovfestede gjennomskjæringsreglene i skatteloven.³⁴

5.3 Første ledd; vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekt/formue.

Første ledd fastslår at dersom skattyters formue eller inntekt på grunn av direkte eller indirekte fellesskap med en annen person, selskap eller innretning, er redusert, kan det foretas en skjønnsmessig fastsettelse av formuen/ inntekten.

Denne bestemmelsen gjelder både ved ligning av formue og inntekt, og ved fastsettelsen av alminnelig inntekt og personinntekt. Den er en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes inntekt og formue, men er ikke selvstendig hjemmel for skatteplikt.³⁵

³² Ot.prp.nr.86(1997-1998).

³³ Ot.prp.nr.86(1997-1998).

³⁴ Ot.prp.nr.86(1997-1998).

³⁵ Per Helge Stoveland, *Norsk lovkommentar*, note(980).

Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår som må foreligge for at det kan skje en fastsettelse av inntekt/ formue ved skjønn:

1. skattyters inntekt må være redusert
2. interessefellesskap mellom skattyter og en annen person eller selskap må foreligge
3. det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den reduserte inntekten/formuen

Dette er vilkårene for at det skal kunne ilegges tvangslønn.

5.4 Første vilkår: reduksjon av inntekt/formue.

5.4.1 Innledning.

Som følge av interessefellesskapet må inntekten/formuen være redusert. Er den ikke det, og interessefellesskapet ikke har medført noen særlige vilkår, foreligger det heller ikke grunnlag for å gripe inn i medhold av § 13-1. Der en eier ikke har tatt ut lønn eller eventuelt for lite lønn, vil inntekten være redusert; han får ikke lønnsom han i en normal situasjon ville ha krevd.

I forbindelse med Dillerud- dommen ble det av Høyesterett ansett for overveiende sannsynlig at Dillerud i andre situasjoner hadde kommet til å kreve vederlag for det arbeidet han hadde utført, og at han også kunne ha skaffet seg tilsvarende inntekter fra annet hold. Dilleruds inntekt var dermed blitt redusert.

Det samme gjaldt Plesner-avgjørelsen: I en uavhengig situasjon ville legen tatt seg betalt for arbeidet.

5.4.2 Når vil inntekten være redusert?

5.4.2.1 Innledning.

Paragraf 13-1 stiller et krav til inntektsbesparelse ved at inntekt/ formue må være redusert. Men i dette ligger ikke noe krav om at det må foreligge en skattebesparelse.

Inntektsbesparelsen oppnår man når man ikke tar ut lønn/for lav lønn.

5.4.2.2 Utbytte/utdeling tas ut av selskapet hvert år.

Hvis man som eier tar ut et/en passende utbytte/utdeling hvert år vil inntekten da være redusert? Man tar jo ut penger av selskapet og i så måte foreligger ingen inntektsreduksjon. Vil man med hjemmel i sktl. § 13-1 kunne ilegge eieren lønn i et tilfelle som dette? Et vilkår for at bestemmelsen kommer til anvendelse er jo at det foreligger en inntektsreduksjon. I Dillerud-dommen ble det tatt ut utdeling fra selskapet, men Dillerud ble likevel tilordnet arbeidsinntekt. Ved utdelingen fikk han mindre enn det han hadde fått dersom han hadde tatt ut lønn.

Det samme problemet oppstår i selskaper der den ene aksjonæren/deltakeren er aktiv, mens de andre ikke er det eller ikke yter like stor arbeidsinnsats. Er det da rimelig at man ikke skal ta ut en passende lønn? Jeg mener at i disse tilfellene vil situasjonen bli nærmest den samme som i Dillerud: Overskuddet i selskapet vil bli større, men det at eieren velger å ikke ta ut lønn, vil føre til at det på hans hånd foreligger en inntektsreduksjon. Paragraf 13-1 er dermed anvendelig.

Hva med de tilfeller hvor samtlige aksjonærer/deltakere yter lik arbeidsinnsats, og i stedet for å ta ut lønn, bare tar ut alt som utbytte/utdeling? Vil man i disse tilfelle kunne benytte seg av § 13-1? Jeg må innrømme at jeg er usikker: Det foreligger ingen inntektsreduksjon (hvilket er et vilkår), men utbytte/utdeling som tas ut på over 420.000,-, vil kunne gi en skattebesparelse, sammenlignet med om man hadde tatt det ut som lønn. Lønn er arbeidsinntekt, jf sktl. § 5-10, mens utbytte/utdeling er kapitalinntekt, jf § 5-20, og det er en forskjell på de to typer inntekt. Sosiale rettigheter som sykepenger og pensjonspoeng er noe man mottar for å ha utført et arbeid. I tillegg kommer arbeidsgiveravgiften. Disse momentene kommer ikke inn ved kapitalinntekt.

I forbindelse med Gimnes- avgjørelsen ble det fra partene ikke bestridt at det forelå en inntektsreduksjon. Dersom Gimnes hadde blitt tilordnet en arbeidsinntekt, ville han sannsynligvis ha mistet uføretrygden sin. Så lenge man ikke har personinntekt, ”vil” man fra ligningsmyndighetenes side sannsynligvis ikke avkorte trygden. Dersom man tar ut

beløpet som utdeling/utbytte, er ikke dette personinntekt, men kapitalinntekt. Det betyr at man beholder trygden samtidig som man mottar utdeling/utbytte. Men vil det dermed være grunnlag for å ilegge vedkommende tvangslønn? Man tar jo ut penger av selskapet, og vil kanskje betale en høyere skatt enn ved lønn(dersom det som tas ut er under 420.000,- er maksimal marginal skattesats inkl arbeidsgiveravgift etter selskapet har fått fradrag for denne 43,7 % ved arbeidsinntekt, sammenlignet med 48,16 % ved utdeling).

Problemstillingen blir noe av den samme som jeg drøftet ovenfor. Trygd mottar man som et surrogat for arbeidsinntekt, men ikke for kapitalinntekt. At man ikke mister trygden dersom man mottar kapitalinntekt(som utbytte/utdeling), er på grunn av at da har man ikke utført en arbeidsinnsats.

5.4.2.3 Utbytte/utdeling beholdes i selskapet.

I forhold til BFU 70/05 blir spørsmålet om dette kan anses som en inntektsreduksjon?

Advokaten mottar et utbytte, men velger å spare dette i selskapet/holdingselskapet. Men det er ikke noe krav om når disse pengene skal tas ut, og følgen vil være at man kan gå flere år uten å ta ut noe lønn. Jeg mener derfor at så lenge man ikke har tatt ut en passende lønn, så vil det foreligge en inntektsreduksjon. Etter min mening er det derfor ikke holdbart å si at man vil spare pengene i selskapet i 5 år, for så å ta dem ut, og at noe av dette da skal være lønn.

5.4.2.4 Konklusjon?

Kan det være så enkelt som at dersom man som eier har utført et arbeid, så skal man motta lønn for dette? Sktl. § 5-10, jfr §5-1 bygger jo på dette. Jeg mener at både hensynet til lovbestemmelsens formål, enkle praktiserbare regler og hensynet til konsekvens og sammenheng i lovgivningen taler for at man skal ta ut lønn når man har utført et arbeid: Som vanlig arbeidstaker vil man ikke kunne ta ut vederlag for arbeidsinnsatsen sin på annen måte enn ved lønn. Dette er et spørsmål om klassifisering av inntekt, og jeg er av den oppfatning at så lenge man som eier har utført en arbeidsinnsats, skal dette skattelegges deretter.

5.4.3 Reduksjon i forhold til ett eller flere år?

Skal man se på det enkelte inntektsår isolert, eller kan flere år ses i sammenheng?

Både retningslinjene for OECD³⁶ og forarbeidene³⁷ til disse legger til grunn at det i forbindelse med armlengdeprinsippet er anledning til å undersøke data fra tidligere år:

”For å kunne få en fullstendig forståelse av fakta og omstendigheter forbundet med en kontrollert transaksjon, kan det generelt sett være nyttig å granske data både fra det året som granskes og fra tidligere år. Analyse av denne informasjon kan avdekke fakta som kan ha påvirket(eller burde ha påvirket) fastsettelsen av internprisen.”³⁸

Jeg tolker dette som at det vil være adgang til å se flere år under ett, for å undersøke om armlengdeprinsippet er overholdt.

I Lignings-ABC 2007-2008 s.1077 under pkt 7.5 om lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskap uttales det;

”Arbeider skattyter i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som han står i interessefellesskap med og tar ut en lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet som ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen, anses aksjonæren/deltakeren i utgangspunktet å ha fått redusert sin inntekt som følge av interessefellesskapet. Det vil da være grunnlag for å fastsette arbeidsinntekten ved skjønn, se HRD av 7.desember 2006 i Utv.2007/1(Dillerud) og BFU 70/2005. I et aksjeselskap skal det i slike tilfeller fastsettes arbeidsgiveravgift.

I noen tilfeller vil det manglende lønnsuttak/uttak av arbeidsgodtgjørelse ha sin bakgrunn i selskapets økonomiske situasjon. Dette gjelder for eksempel hvor et

³⁶ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.1.49 til 1.51.

³⁷ Ot.prp.nr.62(2006-2007) pkt.5.2.6.

³⁸ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.1.49.

selskap er i en oppbyggingsfase. I slike tilfeller bør det vises tilbakeholdenhet med å beregne skjønnsmessig inntektstillegg for manglende uttak av lønn/arbeidsgodtgjørelse. Det kan evt. *være grunn til å se situasjonen noe over tid, mht. om det lave lønnsuttaket kompenseres av høyere lønnsuttak når selskapet går bedre.*”(Min kursivering)

Jeg mener at dette både er fornuftig og logisk. En slik regulering stemmer godt overens med bedriftsøkonomiske hensyn.

I Skattelovkommentaren 2003/2004 uttales det til dels motstridende om det som kommer til uttrykk i Lignings-ABC, under pkt.1.4.2;

”Også i Utv. IV s.570 RS er antatt at det i alminnelighet ikke er adgang til med virkning for inntektslikningen å ”regulere” overskuddet i et aksjeselskap ved at selskapets daglige leder i økonomisk dårlige år tar ut mindre enn ”normal” lønn, for så i økonomiske gode år å ta ut tilsvarende mer enn normal lønn...”

Dersom selskapet står overfor et valg mellom å utbetale lønn til eieren eller å slå seg selv konkurs, sier det seg selv at dette blir en uholdbar løsning.

I Norsk skatteavtalerett uttales det:

”Skatteloven bygger på et grunnprinsipp om at skattyter ikke fritt kan overføre inntekter fra en periode til en annen med skattemessig virkning uten at det foreligger hjemmel for det. Dersom det f.eks konstateres at det foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap i år 1, kan ikke forholdet for dette inntektsåret rettes opp ved at partene i år 2 endrer eller reverserer transaksjonen...”

Dette representerer imidlertid neppe avgjørende innvendinger mot å se flere inntektsår under ett ettersom totalvirkningen over flere år uansett må tas hensyn til i skjønnsutøvelsen dersom dette gir riktig markedspris. Det må derfor antas at det er

mulig å se enten flere år i sammenheng eller hvert enkelt inntektsår isolert avhengig av den konkrete situasjon.”³⁹

Jeg mener det er en konkret vurdering som skal foretas, men at man som hovedregel skal ses hen til det enkelte inntektsår isolert sett: Dersom det ikke er tatt ut lønn/for lav lønn i det aktuelle året, kan tvangslønn ilegges. At man vil spare pengene i selskapet, og ta dem ut etter noen år, er etter min mening ikke noe holdbart argument for å ikke ta ut lønn/for lav lønn.

Unntaket vil være der manglende/lavt lønnsuttak, skyldes den økonomiske stillingen selskapet er oppe i: Her mener jeg at det av bedriftsøkonomiske hensyn bør være adgang til å se flere år i sammenheng, for å se om det senere kompenseres ved høyere lønnsuttak, når selskapet har fått en forsvarlig økonomi. Disse tilfellene mener jeg er forbeholdt selskaper som har en *reell* dårlig økonomi. Har man mulighet til å få et selskap på beina igjen ved å ikke ta ut lønn/for lite lønn i en periode, mener jeg at dette er bedre en i imøtegå en eventuell konkurs. Her bør ligningsmyndighetene være forsiktig med å overprøve en eiers bedriftsøkonomiske vurderinger.⁴⁰

5.4.4 Forbehold for mindre selskaper med liten aktivitet?

Selv om vilkårene for tvangslønn foreligger etter § 13-1, åpnet førstvoterende i Dilleruddommen for at det i visse tilfelle likevel ikke ville bli ilagt tvangslønn; ”Det er nok vanleg i mange ansvarlege selskap med liten aktivitet at ein eller fleire av deltakarane utførar arbeid av mindre omfang, utan at selskapet betaler arbeidsgodtgjersle for det. I høve til slike situasjonar er det ikkje utan vidare gitt at § 13-1 vil gi heimel for gjennomskjering.”

Høyesteretts uttalelse går på ansvarlige selskaper, da det var et slikt selskap som var oppe i forbindelse med dommen, men det samme vil nok gjelde også for andre selskaper. Det vil etter min mening ikke være noen grunn til å gjøre forskjell på for eksempel et aksjeselskap i samme situasjon. Det var nok heller ikke førstvoterendes mening.

³⁹ Skaar mfl, *Norsk skatteavtalerett*, s.356,(2006).

⁴⁰ Dagens næringsliv:”Åpner for bruk av skjønn”, 13.04.07

Det kan dessuten diskuteres om det i det som Høyesterett tar opp her kan foreligge en nedre grense for arbeidsinnsatsen. I mange små selskaper, som mer kan karakteriseres som investeringsselskaper (for eksempel holdingselskaper), vil aktiviteten (arbeidsinnsatsen) ofte være liten. Her kan det være kapitalinnsatsen som er det vesentlige. Man er innenfor ordlyden til § 13-1, men som Høyesterett påpeker er det likevel ikke sikkert at man her vil benytte seg av den.

Det uklart hvor grensen for arbeidsinnsatsen skal gå, dvs hvor mye man kan jobbe før man risikerer å ilegges tvangslønn. 16 dager var ifølge Høyesterett for mye i dette tilfellet. I forhold til de nå opphevede delingsreglene var det tidligere i Forskrift av 10 november 1992 nr.788 § 6 (nå opphevet) satt opp et aktivitetskrav, dvs hva som gjorde en eier aktiv i selskapet. Dersom aktiviteten eieren hadde utøvd ikke dreide seg om mer enn 2 måneder eller mindre i inntekståret, skulle man ikke anses aktiv. I forhold til Dillerud-dommen (og også Plesner) kan vi slutte at dette er en for stor arbeidsinnsats, og man vil i disse tilfellene stå i overhengende stor fare for å bli tilordnet lønn. Men det ble i forskriften også gjort unntak for sporadisk arbeid. I Finansdepartementets merknader til forskriftens § 6 uttales det:

”Unntaket for kortvarig og sporadisk aktivitet omfatter tilfeller hvor f.eks et styremedlem som i utgangspunktet ikke tar del i den daglige drift, en sjelden gang blir konsultert for å utføre en oppgave som har med den daglige driften å gjøre. Slike enkeltstående oppdrag medfører ikke at vedkommende blir aktiv. Men hvis slike oppgaver utføres gjentatte ganger og får et visst minstemål av regularitet eller varighet, vil vedkommende måtte anses som aktiv.”

Denne grensen ble i praksis praktisert på rundt 30-40 timer.⁴¹ Selv om delingsreglene nå er opphevet, synes jeg fremdeles at spørsmålet om hva som vil gjøre en eier aktiv, vil kunne brukes ved fastsettelsen av den nedre grensen for arbeidsinntekten. Høyesterett åpnet i

⁴¹ Fagerholt, *bacheloroppgave BI*.

Dillerud-dommen for at arbeid av mindre omfang, ville kunne gå klar § 13-1: Grensen på sporadisk aktivitet mener jeg om ikke annet kan gi en pekepinn på hva som vil være tillatt.

Selv om Høyesterett i Dillerud- dommen gikk inn for at det kunne oppstilles forbehold for tvangslønn, hadde vært ønskelig at det ble tatt i et litt bredere perspektiv, for eksempel i forhold til selskaper med dårlig økonomi eller som går med underskudd. Gimnes-avgjørelsen hadde da allerede vært oppe til doms i lagmannsretten, og spørsmålet burde ikke vært fremmed for Høyesterett.

5.4.5 Sammenhengen med skjønnsfastsettelsen.

Kravet om reduksjon må ses i forbindelse med hva som er riktig inntekt/formue etter armlengdeprinsippet. Man må for å fastslå om vilkåret til reduksjon er oppfylt, gjøre seg opp en mening om hva resultatet hadde blitt dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Skjønnsutøvelsen går jo nettopp ut på å finne frem til den inntekt/formue som skulle vært fastslått dersom det ikke hadde foreligget noe interessefellesskap. Det er bare der det konstateres et avvik mellom faktisk inntekt og antatt inntekt, dersom det ikke hadde foreligget et interessefellesskap, at inntekten er redusert.⁴² Hvor mye er eierens inntekt redusert ved at han ikke har tatt ut lønn/for lite lønn?

Armlengdeprinsippet vil komme til anvendelse på begge disse forhold. Forskjellen mellom de to vurderingene ligger i beviset. Det vil ikke alltid være nødvendig å finne frem til hva riktig armlengdepris er for å avgjøre om inntekten/formuen er redusert. Ofte vil man kunne fastslå på et tidlig stadium at inntekten er redusert, selv om det er uklart hva armlengdeprisen skal være. En vet for eksempel at eieren har arbeidet i selskapet i 10 dager uten å ta ut lønn. Man kan da fastslå at på bakgrunn av dette er inntekten redusert, selv om man ikke vet hvor mye den er redusert. Ved skjønnsfastsettelsen er det derimot nødvendig

⁴² Skaar mfl, 2006, s.358.

å finne frem til en konkret armlengdepris; man må vite hva inntekten for eierens arbeidsinnsats skulle være, og her oppstår det et problem mht verdsettelsen.⁴³

5.4.6 Hvilke krav stilles det til størrelsen til det reduserte avviket?

Kreves det et kvalifisert avvik fra den riktige lønn eller omfattes ethvert avvik? Av ordlyden i § 13-1 kan vi ikke slutte noe om størrelsen på reduksjonen. Forarbeidene sier heller ikke noe om dette. Avviket kan oppstilles i absolutte tall, dvs kroner og øre, eller i relative, dvs brøkdel eller prosent.⁴⁴

Bjerke mener i forbindelse med sktl. av 1911 § 54 at siden verken ordlyden eller forarbeidene gir uttrykk for at det skal være krav om vesentlig avvik i forhold til bestemmelsen, taler det for at det ikke skal gjelde noe krav til avvikets størrelse.⁴⁵ Men deretter henviser han til rettspraksis angående spørsmålet som tyder på at det må gjelde et slikt krav: I Rt.1925 s.363 uttalte Høyesterett at det måtte foreligge et ”avgjort misforhold” og denne uttalelsen ble fulgt opp av Riksskattestyret i avgjørelsene Utv bd I s 856/ Utv del 3 s.581.

På den annen side har Høyesterett i andre saker ikke oppstilt noe tilsvarende krav om et avgjort misforhold:

”Hva som skal anses for ”riktig” lønn for et arbeid er svært skjønnsmessig og vil normalt variere i større grad enn det prisen på for eksempel en vare gjør. Det knytter seg derfor større usikkerhet til resultatet av lønnsvurderinger enn i andre saker, noe som øker behovet for en sikkerhetsmargin.”⁴⁶

⁴³ Bjerke, *Internprissetting*, Oslo 1997 s.123

⁴⁴ Skaar mfl ,2006, s.356

⁴⁵ Bjerke, 1997 s.127-130.

⁴⁶ Bjerke, 1997, s.128.

Avvikets størrelse vil være et viktig moment ved vurderingen av om det foreligger en reduksjon. Det er en konkret vurdering som skal foretas, se Bjerke;

”Hvis det knytter seg stor usikkerhet til fastsettelse av armlengdeprisen, er det naturlig at det bør være større avvik enn når det er liten tvil knyttet til hva som er riktig armlengdepris. Det kan være flere grunner til at det foreligger slik usikkerhet, blant annet er det ovenfor påpekt at fastsettelse av lønn generelt vil være mer usikkert enn mange andre saker.”⁴⁷

Det kan hevdes at dersom det etter en bevisvurdering foreligger et avvik, vil det selv om avviket er lite, gi ligningsmyndighetene grunnlag for å gripe inn. Men både hensynet til effektivitet og rettsøkonomiske hensyn taler mot at man forfølger ethvert avvik. Problemet med fastsettelsen av lønn er at den vil være svært skjønnspreget, og vil kunne føre til ulike vurderinger avhengig av hvem som foretar dem. Aarbakke,⁴⁸ argumenterer for at det må gjøres forskjell på de ulike sakene:

”For at skattyterens inntekt skal anses redusert, må avviket fra det normale være klart. Hva som skal til for dette, må variere noe etter hva slags forhold det gjelder... For eksempel må avviket være større i arbeidsforhold enn i låneforhold, fordi det er mer usikkert hva som er et normalt arbeidsvederlag enn hva som er normal rente...”⁴⁹

Av Skattelovkommentaren 2003/2004 kapittel 13 pkt.1.4.2. fremgår det:

”Siden de nevnte bedømmelser nødvendigvis vil være beheftet med usikkerhetsmomenter, som riktignok kan gjøre seg gjeldende i større eller mindre grad, har det en del for seg å konstatere reduksjon først når vederlaget klart avviker fra normalvederlaget, jf. Rt.1928 s.540...hvor det er uttalt at det må foreligge et *avgjort misforhold* mellom verdien av tjenesten og vederlaget for at en reduksjon kan anses å foreligge.”

⁴⁷ Bjerke, 1997, s.133.

⁴⁸ Magnus Aarbakke: *Skatt på inntekt*, 4.utgave, Oslo 1990 s. 366.

⁴⁹ Bjerke, 1997, s.134.

Ettersom det verken av ordlyd, forarbeider eller øvrige rettskilder kan utledes noe krav til avvikets størrelse konkluderer Bjerke slik:

”... ethvert avvik er tilstrekkelig hvis det med sikkerhet kan fastslås hva som er armlengdeprisen. Foreligger det derimot tvil om hva som er riktig armlengdepris er det grunn til å kreve et visst avvik fra det som antas å være riktig armlengdepris før man vil anse det som bevist at det foreligger en reduksjon. Hvor stort avvik som kreves må vurderes i hvert enkelt tilfelle.”⁵⁰

Se nærmere om dette spørsmålet under skjønnsutøvelsen.

I Norsk skatteavtalerett(2006) s. 357 uttales det:

”Fordi armlengdeprisning ikke er en eksakt eller presis vitenskap, med den følge at entydig pris eller markedsnorm sjelden kan bestemmes, kan det være grunn til å kreve et avvik av en viss størrelse for å være sikker på at skjønnsfastsettelse kun foretas der det er på det rene at prisen avviker fra armlengdestandarden. Dette innebærer at kravet til avvikets størrelse vil variere avhengig om armlengdeprisene kan bestemmes med sikkerhet eller ikke.”

På bakgrunn av dette vil kravet til reduksjon ikke være det samme ved alle slags transaksjoner.⁵¹

Avviket må være derfor være større når man skal ilegge tvangslønn, fordi det er så mange usikkerhetsmomenter som spiller inn ved fastleggelsen.

⁵⁰ Bjerke, 1997, s.135.

⁵¹ Skaar mfl, 2006, s.358.

5.5 Andre vilkår; interessefellesskap.

5.5.1 Innledning.

Et krav om interessefellesskap vil si at prisene eller vilkårene må avvike fra det uavhengige parter ville ha avtalt. Hva som skal til for at det skal foreligge interessefellesskap i et gitt tilfelle, vil måtte vurderes konkret og beror på en helhetsvurdering.⁵² Dersom det ikke foreligger interessefellesskap vil dette være en presumsjon på at partene som følge av tilstrekkelig interessemotsetninger seg imellom, har handlet på armlengdes avstand.⁵³ Etter dette kan man spørre seg om presumsjonen også virker andre veien, hvis det foreligger en inntektsreduksjon: Vil det at det foreligger en inntektsreduksjon være en presumsjon på at partene ikke har handlet på armlengdes avstand og at det dermed foreligger et interessefellesskap? Jeg mener at så lenge ingenting annet kan forklare hvorfor det ikke foreligger armlengdepris, vil interessefellesskapet lett bli forklaringen.

Knyttet opp mot tvangslønn vil forholdet mellom eieren og selskapet eller medeierne der, kunne føre til at det foreligger et interessefellesskap. Et vilkår om at man skal arbeide gratis for selskapet viker for det man i en uavhengig situasjon ville ha avtalt. Interessefellesskapet mellom eieren og en annen person eller selskap kan være direkte eller indirekte. I forhold til det direkte eller indirekte interessefellesskapet, vil disse kunne være av personlig art (personlig interessefellesskap) eller økonomisk art (økonomisk interessefellesskap).

5.5.2 Direkte interessefellesskap.

Interessefellesskapet kan karakteriseres som direkte der det er forholdet mellom partene alene som er avgjørende.⁵⁴ Tar vi eksemplene fra praksis var det direkte interessefellesskap mellom Dillerud og selskapet, og mellom Plesner og selskapet.

⁵² Bjerke, 1997, s.114-119.

⁵³ Skaar mfl, 2006, s.345.

⁵⁴ Bjerke, 1997, s.116.

Der man som aktiv eier i et selskap velger å la pengene man skulle ha hatt i lønn, bli i selskapet vil det foreligge et direkte interessefellesskap mellom eieren og selskapet.

5.5.3 Indirekte interessefellesskap.

Indirekte vil interessefellesskapet være der det avgjørende ikke er forholdet mellom partene, men forholdet partene har til en felles tredjemann.⁵⁵ Begge partene er da gjerne under samme kontroll. I forhold til indirekte fellesskap vil ikke forholdet mellom de to subjekter være tilstrekkelig i seg selv, men at et tredje subjekt har interesser i begge parter.⁵⁶

I Gimnes-avgjørelsen ble det ikke bestridt at det forelå interessefellesskap. Det forelå ikke tilstrekkelig interessefellesskap mellom sønnen som hadde utført arbeidet og selskapet, men faren hadde interesser i både selskapet og at sønnen jobbet gratis for dette.

Interessefellesskapet var dermed indirekte.

Der man eier andelen/aksjene i det selskapet man arbeider i gjennom sitt heleide holdingselskap, vil det foreligge et indirekte interessefellesskap mellom eieren og holdingselskapet. BFU 70/05 er et eksempel på dette: Her vil man både ha interesser i det selskapet man arbeider i og holdingselskapet.

5.5.4 Personlig interessefellesskap.

Eksempel på personlig interessefellesskap vil være slektskapsforhold, vennskapsforhold eller familietilknytning mellom eieren og en annen person. I forholdet mellom eieren og selskapet vil personlig interessefellesskap kunne foreligge der det er felles eierskap.⁵⁷

I Gimnes- avgjørelsen besto det personlige interessefellesskapet i forholdet mellom sønnen og faren.

⁵⁵ Bjerke, 1997 s.116.

⁵⁶ Skaar mfl, 2006, s.344.

⁵⁷ Tore Karlsson, "Nye regler mot skatteflukt", *Prosessindustrien* 7-2007

I forhold til dagens problematikk med tvangslønn og sparing i selskap/holdingselskap kan man si at det foreligger et personlig interessefellesskap ved felles eierskap mellom eieren og der det er andre medeiere i selskapet/holdingselskapet.

5.5.5 Økonomisk interessefellesskap.

Interessefellesskapet vil være økonomisk for eksempel mellom en hovedaksjonær og aksjeselskapet.⁵⁸

I Dillerud- dommen fant Høyesterett at det i dette tilfellet forelå et interessefellesskap, og sluttet seg her til lagmannsretten som fant at det både forelå i forhold til selskapet og deltakerne. Førstvoterende valgte likevel å bygge sin avgjørelse på reglene som gjaldt i forhold til selskapet. I et ansvarlig selskap vil en deltakers beslutning ha betydning for de andre deltakerne. Da Dillerud valgte å ikke ta ut lønn for arbeidet sitt, ble overskuddet til de andre deltakerne tilsvarende større. Høyesterett fant det dermed ikke nødvendig å gå nærmere inn på forholdet mellom Dillerud og svigerinnen, men at det på grunn av Dilleruds tilknytning til selskapet, forelå det nødvendige interessefellesskapet. Dette interessefellesskapet var av økonomisk karakter: Overskuddet ble større og man unngikk deling med de konsekvenser dette ville ha.

Dillerud og svigerinnen hadde i og for seg interesser som motstred hverandre; jo mer Dillerud tok ut i arbeidsgodtgjørelse, jo mindre av overskuddet fikk svigerinnen tildelt. For hver krone Dillerud mottok i arbeidsgodtgjørelse, fikk svigerinnen 34 øre mindre.⁵⁹

Til tross for at Dillerud og svigerinnen hadde motstridende interesser når det gjaldt fordelingen av selskapsoverskuddet, var begge interessert i å unngå deling av selskapet. Svigerinnen hadde interesse i dette på grunn av Dillerud, som eneste aktive deltaker i selskapet med dette hadde rett ved en slik deling til å kreve refusjon av selskapet for skatten på personinntekten.⁶⁰ Dette spørsmålet er ikke lenger aktuelt etter skattereformen 2004-2006.

⁵⁸ Karlsson, *Prosessindustrien 7-2007*

⁵⁹ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s.362.

⁶⁰ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s. 363.

Det samme ser vi i forhold til Plesner- avgjørelsen: Da Plesner ble ilagt tvangslønn, ble overskuddet i aksjeselskapet mindre, og dette ville gå ut over den andre eieren, og selskapsøkonomien Plesner ville bygge opp: Det økonomiske interessefellesskapet forelå både i forhold til selskapet og den andre aksjonæren.

I forhold til den bindende forhåndsuttalelsen forelå det et økonomisk interessefellesskap mellom advokaten og holdingselskapet hans.

Økonomisk interessefellesskap vil det generelt foreligge i alle situasjoner der eierne velger å ikke ta ut lønn for å spare dem i selskapet eller i et holdingselskap.

Om enhver økonomisk interesse nedad vil være tilstrekkelig for at det foreligger et økonomisk interessefellesskap, vil bli tatt opp i det følgende.

5.5.6 Er det et vilkår for interessefellesskap at eier har kontroll over selskapet?

Det kan stilles spørsmål om det i forholdet mellom skattyter og selskapet må kreves at skattyter har kontroll med selskapet. §13-1 sier ingenting om dette. Uttalelsen i forarbeidene til sktl. §54 av 1911, tyder på at det er ment å skulle oppstilles et vilkår om kontroll:

”Interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som for eksempel en deltaker i et foretak”.⁶¹

I forbindelse med sin drøftelse av Dillerud- dommen, synes det som om Zimmer mener at det er et vilkår at skattyter har kontroll med selskapet: ”Om man vurderer forholdet mellom Dillerud og selskapet, må det som utgangspunkt kreves at Dillerud har kontroll med selskapet for at interessefellesskap skal foreligge.”⁶²

⁶¹ Ot.prp.nr.26(1980-1981) s.66

⁶² Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s.362.

Bjerke fremhever at det i forhold til dagjeldende § 54(sktl. av 1911) ikke er noe krav om 100 % eierandel: så lenge eierandelen er over 50 % vil det i lovens forstand normalt foreligge interesserefellesskap. Spørsmålet blir dermed om dette er den nedre grensen for at interesserefellesskap skal anses å foreligge, eller om også mindre eierandel vil være tilstrekkelig.⁶³

Bjerke mener at negativ kontroll, dvs minst 1/3 av de stemmeberettigende aksjene, i visse situasjoner vil være tilstrekkelig. For eierandeler under dette mener han at det skal mye til for at det skal foreligge et interesserefellesskap bare på grunn av eierskapet. Da må andre forhold komme i tillegg. Men som han sier; ”På den annen side medfører en eierandel at det skal mindre til før andre forhold medfører at det foreligge interesserefellesskap”.⁶⁴

I Norsk skatteavtalerett(2006) uttales det om spørsmålet: ”...eierandeler på mindre enn en tredjedel bare i unntakstilfelle kan være tilstrekkelig.”⁶⁵

Jeg mener at det vesentlige er at dersom det ikke foreligge armlengdes prising, og det foreligge en form for interesserefellesskap, så vil dette lett kunne rammes av § 13-1, uansett hvilken måte interesserefellesskapet er bygget på. Så lenge det reelt foreligge et interesserefellesskap, er dette tilstrekkelig. Hvis jeg for eksempel eier 99 % av et selskap, mens den andre part eier 1 %, og jeg er litt grei med denne parten, mener jeg at dette er nok til at interesserefellesskap foreligge.

5.5.6.1 Deltakerlignede selskaper.

Etter sel. § 2-12 skal alle beslutninger i deltakerlignede selskaper treffes ved enstemmighet, hvis ikke annet er avtalt. I Dillerud- dommen hadde Dillerud og hans kone flertallet i selskapet (66 %), men svigerinnen ville som følge av sel. § 2-12 kunne stanse alle

⁶³ Bjerke, 1997, s.116-117.

⁶⁴ Bjerke, 1997 s.117.

⁶⁵ Skaar mfl, s.348.

vedtektsforslag. Dersom Dillerud og hans kone kunne fatte bindende beslutninger på selskapets vegne hadde de hatt kontroll med selskapet.⁶⁶

Men det vil ikke si at det foreligger interessefellesskap med svigerinnen; i en slik situasjon vil flertallet kunne stemme ned mindretallet. Det kan derfor synes vanskelig å forstå førstvoterendes uttalelse om at om interessefellesskapet foreligger med deltakerne eller selskapet, er av "underordnet betydning".⁶⁷ På den annen side kan dette tale for at Høyesterett i saken ikke var så opptatt av eierbrøkene, og at selv den minste eierposisjon vil være tilstrekkelig for at det foreligger interessefellesskap.

Jeg synes ikke det vil være rimelig å oppstille et krav om at eieren har kontroll med selskapet. I forhold til deltagerlignede selskap vil det dersom ikke noe annet avtales, være umulig å ha kontroll med selskapet, med mindre man eier 100 % av det, grunnet sel. § 2-12.

5.5.6.2 Aksjeselskaper.

For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper gjelder prinsippet om deltakerdemokrati. Asl./asal. §5-17 hjemler hovedregelen om styring gjennom alminnelig flertall. Fra dette prinsippet er det gjort unntak i §§ 5-18, 5-19 og 5-20.⁶⁸ For å ha kontroll med selskapet må man derfor som hovedregel besitte over 50 % av aksjene.

I Plesner- avgjørelsen besatt øyelegen 66 % av aksjene. Dermed hadde han kontroll med selskapet.

Jeg ser ingen grunn til at aksjeselskaper skal behandles annerledes enn deltagerlignede selskaper, og mener at det heller ikke her kan stilles opp noe vilkår om kontroll.

⁶⁶ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s. 362-363.

⁶⁷ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s. 362-363.

⁶⁸ Geir Woxholt, *Selskapsrett*, Oslo 2004 s.56.

5.5.6.3 Vil felles økonomiske interesser være tilstrekkelig?

Det er ikke det formelle, men det reelle interessefellesskap som er avgjørende. Jeg mener at så lenge man deler økonomiske interesser vil dette kunne være tilstrekkelig til at det foreligger interessefellesskap: En felles interesse om å spare skatt vil være nok. Dette stemmer best overens med formålet til § 13-1: Den stiller ikke opp noe vilkår om kontroll eller eierbrøker, men tar sikte på å ramme alle former for interessefellesskap.

Zimmer stiller seg kritisk til dette: ”Det er imidlertid ikke innlysende at en felles interesse i å spare skatt er tilstrekkelig interessefellesskap etter sktl. § 13-1.”⁶⁹

I Gimnes-avgjørelsen overtok den uføre sønnen 67 % av aksjene i selskapet i 2003.

Ligningen gjaldt imidlertid 2000-2002 og i disse årene var ikke sønnen eier i selskapet.

Spørsmålet har dermed ikke relevans i dette tilfellet, da sønnen overhodet ikke besatt noen eierposisjon. Dette viser jo at andre former for interessefellesskap kan være tilstrekkelig, og etter min mening styrker dette min oppfatning om at det kanskje ikke vil være så viktig å henge seg opp i verken eierbrøker eller kontroll.

Så lenge det i mangel av andre forklaringer foreligger et interessefellesskap, mener jeg at dette vil rammes av sktl. § 13-1 uavhengig av eierbrøker og om man har kontroll i selskapet.

5.6 Tredje vilkår; årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den reduserte inntekten.

5.6.1 Innledning.

For at ligningsmyndighetene skal kunne gripe inn å ilegge tvangslønn er det dessuten krav om at årsaken til den reduserte inntekten må være interessefellesskapet; det må foreligge årsakssammenheng. Det må bevises at grunnen til at det ikke er tatt ut lønn/for lite lønn er interessefellesskapet mellom eieren og selskapet eller selskapsdeltakerne/aksjonærene. I

⁶⁹ Zimmer, *Skatterett 2007 nr.4*, s.363.

noen tilfeller kan det være konstatert at det både foreligger interessefellesskap og redusert inntekt, men at interessefellesskapet ikke er årsaken til den reduserte inntekten.

I Dillerud-saken fant Høyesterett at det var på grunn av interessefellesskapet at Dillerud hadde utført sine tjenester, uten å kreve lønn for dette. Det dreide seg om en ganske stor sum på 200.000,-, som Høyesterett fant det vanskelig å se at Dillerud ville utført i ren veldedighet for noen andre enn selskapet, og presumerte dermed årsakssammenheng: Det var i dette tilfellet ingen annen grunn som kunne forklare hvorfor Dillerud hadde utført arbeidet gratis for selskapet, utenom interessefellesskapet. Generelt vil man nok gjerne presumere årsakssammenheng i tilfeller der det er ingen andre grunner kan forklare det atypiske. Interessefellesskapet vil da bli forklaringen.

5.6.2 Selskaper i en oppstartingsfase.

I Plesner- avgjørelsen uttalte lagmannsretten:

”Skatteloven § 13-1 og dens forarbeider gir ingen holdepunkter for at selskapets økonomiske resultat, dets balanse eller andre økonomiske kriterier skal være bestemmende for når § 13-1 skal kunne anvendes”.

I forhold til dette oppstår det spørsmål om resultatet blir det samme ettersom selskapet har negativ eller positiv driftsresultat, men da den økonomiske stillingen til øyeklinikken etter lagmannsrettens syn var så sunn og solid, fant de at dette var et spørsmål de ikke trengte å ta stilling til.

Klinikken hadde fint tålt den tilordnede lønnsutgiften på 260.000,-.

Akkurat som i Dillerud- dommen fant lagmannsretten det høyst usannsynlig at øyelegen ville ha arbeidet gratis noe annet sted, enn ved hans egen klinikk.

Revisorer vil av forsiktighetssyn råde en klient til å ta ut lite lønn i oppstartingsfasen for å se hvordan selskapet utvikler seg i påvente av etterspørsel etter de aktuelle tjenestene. De kan etter det heller ta ut mer lønn dersom det viser seg at selskapet går godt, og har fått en god økonomisk balanse. Plesner var i en oppstartingsfase, men tilfellet her var spesielt;

økonomien i selskapet var god, og det var stor etterspørsel etter tjenestene. Man kan på bakgrunn av dette ikke si at lagmannsretten her tok stilling til selskaper i en oppstartingsfase på generelt grunnlag. Dette må gjøres konkret hensett til selskapets økonomiske situasjon.

Man kan ta hensyn til økonomien, spørsmålet blir i hvilke tilfelle.

Uttalelsene i Lignings-ABC⁷⁰, Skattelovkommentaren⁷¹ og Plesner- avgjørelsen viser hvor konkret vurderingen er, men utelukker ikke at det i en oppstartingsfase kan være akseptabelt å ikke ta ut full lønn, dersom selskapets økonomi tilsier det. På den annen side; dersom man arbeider for et selskap uten selv å være eier, vil man også i en oppstartingsfase kreve full lønn... Er det da rimelig at så lenge man er eier skal man få slippe dette? Mer om dette under pkt.7.6.

5.6.3 Selskap med dårlig økonomi/underskudd.

En annen sak, som ikke omhandler tvangslønn, men som også går på § 13-1 i selskap med dårlig økonomi, er Rt.2007 s.1025, Statoil-Angola. Saken dreide seg om gyldigheten av et rentefritt lån Statoil ASA hadde ytt til sitt heleide datterselskap, Statoil Angola. Årsaken til at datterselskapet hadde mottatt det rentefrie lånet var dårlig økonomi; selskapet hadde en svært lav egenkapital. Spørsmålet i saken var om det med hjemmel i sktl. § 13-1(1) jfr (3) skulle fastsettes inntektstillegg for Statoil ASA for lånet selskapet hadde yttet til datterselskapet. Høyesteretts flertall mente at siden Statoil Angola ikke hadde mulighet for å skaffe tilsvarende lån som det hadde fått fra Statoil, fra en uavhengig kredittgiver, var ordningen med rentefrihet på lånet ikke grunnet interessefellesskapet mellom Statoil og Statoil Angola, men forretningsmessig begrunnet. Det ble av flertallet lagt til grunn at "...i ligningspraksis har vært lagt til grunn at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for rentefrie lån fra morselskapet dersom datterselskapet ikke har lånekapasitet."

⁷⁰Lignings- ABC, 2007-2008 s.1077 pkt.7.5

⁷¹ Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke, Skattelovkommentaren 2003/2004 pkt.1.4.2

Datterselskapet hadde tatt opp lån fra et annet selskap, SCC, og hadde etter dette ikke finansiell mulighet til å behandle flere rentebærende lån. Flertallet var av den oppfatning at det at datterselskapet hadde behov for et lån utover det man hadde finansiell evne til å bære, ikke var på bakgrunn av interessefellesskapet, men på grunn av at selskapets egenkapital ikke var tilstrekkelig sett i forhold til datterselskapets aktivitet. Det var dissens i saken, men flertallet i Høyesterett kom til at det ikke skulle fastsettes inntektstillegg for lånet etter sktl. § 13-1.

I Gimnes- dommen dreide tvilen seg om hvorvidt det var årsakssammenheng mellom det faktum at sønnen ikke hadde mottatt lønn for det arbeidet han utførte i virksomheten og interessefellesskapet. Lagmannsretten formulerte spørsmålet som at det de måtte ta stilling til, var om "...det forhold at A(sønnen) ikke har mottatt lønn fra X(selskapet) reelt må ses som et forsøk på å oppnå andre rettsvirkninger enn det som er skattelovgivningens intensjoner" (*Kursiveringen er mine bemerkninger*).

I denne uttalelsen kan det nærmest se ut som om at lagmannsretten oppstiller et krav om illojalitet, idet det er illojalt å innrette seg mot skattelovgivningens intensjoner.

Se nærmere under pkt.5.7.

Lagmannsretten kom til at det at sønnen mottok uførepensjon, var forklaringen på at han kunne jobbe i selskapet uten å ta ut lønn.

Lagmannsretten fant det bevist at faren gjennom perioden i 2000-2002 ikke hadde mulighet til å selv arbeide i bedriften, eller skyte inn ekstra midler i den. Dersom sønnen skulle ha mottatt noe lønn for sitt arbeid, var eneste mulighet å ta opp lån for å kunne klare å utbetale både lønn og arbeidsgiveravgift. Retten kom at dette måtte anses som en forretningsmessig uholdbar løsning, ettersom det i perioden sett under ett, ikke var skapt noe økonomisk overskudd for verken far eller sønn.

Gjems- Onstad har fremlagt et ønske om at et selskap som går med underskudd skal komme opp for Høyesterett i forbindelse med tvangslønn. Han mener at selv om tilfellet i

utgangspunktet vil falle inn under sktl. § 13-1, vil skattyter vinne dersom saken skulle komme opp for Høyesterett.⁷²

Etter Rt.2007 s.1025 burde dette være klart.

5.6.4 Innskrenkende fortolkning av årsakssammenhengen der selskapet har dårlig økonomi?

I Statoil-Angola-dommen forelå det et interessefellesskap mellom mor- og datterselskap, en redusert inntekt for morselskapet og årsakssammenheng mellom disse: Statoil hadde neppe gitt ut lån på samme vilkår til et annet selskap det ikke sto i interessefellesskap med. Alle kravene i § 13-1 var dermed oppfylt, men her kan det synes som om årsakssammenhengen blir tolket innskrenkende: Det var på grunn av datterselskapets dårlige økonomi at lånet Statoil hadde gitt, ble akseptert.

Også i Gimnes-avgjørelsen var kravet årsakssammenheng oppfylt: Sønnen ville sannsynligvis ikke ha jobbet gratis for andre. Lagmannsretten synes også her å tolke kravet om årsakssammenheng innskrenkende. Det kan spørres om noen motiver for å ikke ta ut lønn, er mer hederlige enn andre, se pkt. 5.7.

For selskaper med dårlig økonomi, og spesielt de som går med underskudd, er det derfor lite sannsynlig at man vil bli ilagt tvangslønn, selv om alle vilkårene i § 13-1 er oppfylt. Av rettspraksis synes det som om man går veien om vilkåret om årsakssammenheng og tolker dette innskrenkende, på bakgrunn av selskapets dårlige økonomiske stillingen.

Motivet for eierne vil ikke i disse tilfellene være en inntektsbesparelse eller skattebesparelse, men et ønske om å holde selskapet gående, og unngå en eventuell konkurs.

Det kan her diskuteres om det i dette kan innfortolkes en illojalitetsstandard, se under pkt.5.7.

⁷² Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap*, utg.5/2006.

5.7 Kreves det illojalitet i forhold til sktl. § 13-1?

Sktl. § 13-1 er en objektiv norm, og stiller ikke krav om at det må foreligge en subjektiv hensikt hos skatteyter. Men selv om det ikke er noe vilkår at det foreligger en subjektiv hensikt fra skattyters side, kan det diskuteres om skattyters motiv for ikke å ta ut lønn vil kunne få betydning i det enkelte tilfelle.

I Dillerud- dommen sluttet Høyesterett seg til en uttalelse i Rt.1940 s. 598, som angikk dagjeldende § 54 i skatteloven av 1911. Det ble her sagt at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger et interessefellesskap, men at dette må ha ”resultert i en ordning med hensyn til vedkommendes bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”.

Førstvoterende bemerket at det er klart at § 13-1 kan oppstå i svært forskjellige situasjoner, men ville ikke gå nærmere inn på spørsmålet om illojalitet, da han mente at det ikke på noen måte kunne begrense virkeområdet til § 13-1 i foreliggende sak. Det var dermed ikke nødvendig å gå til noen illojalitetsbetraktninger. Samtidig ble det ikke utelukket at det i visse situasjoner kan oppstilles et krav om illojalitet.

I forhold til § 13-1 kan man til dels si at i de tilfelle det muligens ikke vil være aktuelt å ilegge en aktiv eier tvangslønn, for eksempel i tilfelle der selskapet har dårlig økonomi eller går med underskudd, kan disposisjonen om å ikke ta ut lønn ha en egenverdi i seg selv. Det er av hensyn til selskapets økonomi at man ikke tar ut lønn, og ikke for å spare eller utsette skatt.

Som tidligere nevnt, under pkt.5.6.3, kan det til dels innfortolkes en illojalitetsstandard i lagmannsrettens formulering av tvisten i Gimnes-avgjørelsen. At sønnen ikke tok ut lønn fra selskapet skyldes interessefellesskapet. Med hva var motivet for at dette ikke ble gjort? Det var ikke ønske om å tilpasse seg skattelovgivningen, men grunnet selskapets vanskelige situasjon, at man ikke ville svekke selskapets egenkapital ytterligere ved å ta ut lønn. Motivene var her, og vil nok for de fleste underskuddsselskaper være, et

egenkapitalmotiv.⁷³ Kan man dermed på bakgrunn av dette hevde at bedriftsøkonomiske hensyn er mer hederlige enn om man har skattebesparelse som motiv? Jeg mener at selv om sktl. § 13-1 er en objektiv norm, er dette faktiske forhold ved selskapets økonomi, som man må ta hensyn til. Se mer om dette under pkt.7.6.

Som jeg kom til ovenfor i pkt.5.6.4 ser det av rettspraksis ut til at man tolker vilkåret om årsakssammenheng innskrenkende. Jeg vil si at det er mer en innskrenkende fortolkning enn en illojalitetsstandard man her står overfor: I Statoil- Angola- dommen ble det ikke lagt en illojalitetsstandard lagt til grunn, men motivet ble til en viss grad tatt i betraktning. Plesners motiv var å bygge opp selskapskapitalen, men ble likevel ilagt tvangslønn, da det viste seg at selskapet hadde tilstrekkelig økonomi til å utbetale lønn. Selv om eierne i disse tilfellene vil ha andre motiver, er det den faktiske økonomiske situasjon selskapet er oppe i, som det blir tatt hensyn til.

Bjerke⁷⁴ fremhever en underrettsdom, Utv 1992 s.1250, der retten i utgangspunktet fastslo i tråd med gjeldende rett at det ikke kan oppstilles noen omgåelseshensikt, men samtidig uttalte;

”Spørsmålet om... motiver og omstendigheter forøvrig tyder på at skattyter generelt har innrettet sin virksomhet med det formål å redusere skattefundamentet, må det imidlertid kunne tillegges en viss vekt.”

Ole Gjems- Onstad har i sin artikkel gått inn for at det bør oppstilles et illojalitetskriterium.⁷⁵ Han mener at skattelovens § 13-1 bare bør anvendes ut fra et illojalitetssynspunkt, der det er klart at lønnsuttaket er for lavt, og ikke har en forretningsmessig begrunnelse. Argumentene hans var her basert på Rt.2003 s.536, jfr også Rt.1940 s.598.

⁷³Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap, utgave 5, 2006*

⁷⁴ Bjerke, 1997, s. 144.

⁷⁵ Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap, utgave 5, 2006*.

Årsaken til at han mener at § 13-1 bør anvendes ut fra et illojalitetskriterium er fordi det ellers vil kunne resultere i forskjellsbehandling, usikkerhet og tilfeldige løsninger.

I Lignings-ABC 2007-2008 s.1075 uttales det i forbindelse med sktl. § 13-1; ”Det er ikke knyttet noe illojalitetsvilkår til denne bestemmelsen.”

Lovteksten stiller ikke noe krav til illojalitet. Forarbeidene karakteriserer bestemmelsen som en av flere omgåelses-/gjennomskjæringsregler.⁷⁶ Om dette vil si gjennomskjæring i forhold til disposisjonen eller vilkårene i disposisjonen, sies det ingenting om.⁷⁷

Av rettspraksis kan det utledes at det kan oppstå situasjoner hvor det i forhold til § 13-1 kan være aktuelt å anvende bestemmelsen ut fra et illojalitetssynspunkt. Ut fra reelle hensyn kan det også argumenteres med at det i visse tilfeller ikke vil være rimelig å ilegge tvangslønn, selv om de tre vilkårene er oppfylt. Eksempler på dette vil nettopp være selskaper i en oppstartingsfase og selskap med underskudd.

Min konklusjon er at det ikke generelt kan oppstilles noe krav om illojalitet i forhold til § 13-1. En eiers motiver for ikke å ta ut lønn, vil derimot kunne bli tillagt vekt, deriblant om det er forretningsmessige hensyn som gjør seg gjeldende.

⁷⁶ Ot.prp.nr.86(1997-1998).

⁷⁷ Skaar mfl, 2006, s.332.

6 Paragraf 13-1 eller ulovfestet omgåelsesnorm?

6.1 Innledning.

Jeg vil i det følgende se litt på forholdet mellom sktl. § 13-1 og den ulovfestede omgåelsesnorm. Den ulovfestede omgåelsesnorm vil også kunne være en aktuell hjemmel for ileggelse av tvangslønn, men i mange tilfeller tror jeg at det vil være lettere å nå frem med § 13-1.

I forhold til den ulovfestede omgåelsesnorm spør man seg om hvorfor transaksjonen i det hele tatt ble gjennomført, men også hvorfor den ble gjennomført slik. § 13-1 retter seg mot de vilkårene disposisjonen ble foretatt på.⁷⁸ Dermed er det en likhet i de to vurderingstemaene.

6.2 Ulike krav i de to bestemmelsene.

Som vi har sett stiller sktl § 13-1 tre krav: Redusert inntekt, interessefellesskap og årsakssammenheng.

Vilkårene for den ulovfestede omgåelsesnorm er formulert på litt forskjellige måter av Høyesterett. Hva som ligger i den kan diskuteres, se i den forbindelse en artikkel av Frederik Zimmer.⁷⁹ Jeg vil ikke gå nøye inn på hva som kan legges i normen, men litt upresist kan det sies at den oppstiller krav om at hovedformålet med disposisjonen må være skattebesparelse og at denne etter en helhetsvurdering er illojal i forhold til de aktuelle reglers formål.

⁷⁸ Skaar mfl, 2006, s.332.

⁷⁹ Frederik Zimmer, "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?", *Skatterett 2007 nr. 1*

6.3 Hvilken bestemmelse vil det være lettest å nå frem med?

Sktl. § 13-1 stiller opp et krav om en inntektsreduksjon, mens den ulovfestede gjennomskjæringsregel stiller opp et krav om en skattereduksjon. Som jeg diskuterte ovenfor i pkt.5.4.3 mener jeg at man som hovedregel skal se på det enkelte inntektsår isolert sett. Unntaket gjelder der bedriftsøkonomiske hensyn tilsier at man ser flere år i sammenheng. Som hovedregel vil det derfor være enklere å nå frem med sktl. § 13-1 fordi den ser bare på om skattyter har mottatt lønn det enkelte år. Har han ikke det, så foreligger det en inntektsreduksjon.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel ser på den andre siden ikke om det foreligger noen inntektsreduksjon, det er ikke et vilkår for at denne kommer til anvendelse. Men den ser på om det foreligger en skattebesparelse. I tillegg oppstiller den et krav om illojalitet, hvilket sktl. § 13-1 ikke gjør.

I mange av tvangslønnstilfellene vil det dermed være lettere å komme få gjennomslag med § 13-1: Dersom det foreligger et interessefellesskap, eieren ikke har tatt ut lønn og det er årsakssammenheng mellom disse, ja da kan tvangslønn enkelt og greit ilegges. I dette trenger det ikke ligge noen skattebesparelse.

I forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregel stiller denne strengere krav: Det må for det første foreligge en skattebesparelse, og det er det ikke alltid sikkert at det vil gjøre, se eksemplene i pkt.4.4. Dersom en eier ikke tar ut utbytte, men sparer pengene i selskapet, for så å ta de ut etter for eksempel etter 5 år, vil det ikke nødvendigvis foreligge noe skattebesparelse. Man vil i et tilfelle som dette enklere nå frem med § 13-1 nettopp på grunn av at det foreligger en inntektsreduksjon på eierens hånd, siden han ikke har tatt ut lønn det enkelte år.

Det forhold at man ved den ulovfestede omgåelsesnorm stiller opp et krav til illojalitet, noe sktl. § 13-1 ikke gjør, vil også gjøre det vanskeligere å nå frem med denne hjemmelen. Jeg vil derfor påstå at det i mange tilfelle vil være lettere nå frem med sktl. § 13-1 enn det vil med den ulovfestede omgåelsesnorm.

7 Hvordan skal tvangslønnen fastsettes: Skjønnsutøvelsen.

7.1 Innledning.

Når det foreligger et interessefellesskap etter § 13-1(1), kan det dersom inntekten/formuen er redusert som følge av interessefellesskapet, foretas en skjønsmessig fastsettelse av skattyters formue/ inntekt. Av § 13-1(3) går det frem at man ved dette skjønnet skal fastsette inntekten eller formuen, som om interessefellesskapet ikke hadde eksistert. Dette er rettsfølgesiden i armlengdeprinsippet, mens første ledd er vilkårsiden.⁸⁰ Vurderingen vil måtte skje etter situasjonen slik den forelå på avtaletidspunktet, og ikke slik den foreligger på justeringstidspunktet. I og med at armlengdeprisen skal fastsettes etter det uavhengige parter ville ha avtalt, kan man ikke legge justeringstidspunktet til grunn, da uavhengige parter ikke vil ha en slik mulighet til å se frem i tiden.⁸¹

Skjønnsutøvelsen har mange likhetstrekk med å finne frem til størrelsen på avviket ved reduksjon av inntekt/formue. Lønnen skal oppjusteres/fastsettes med det den er redusert(avviket).

Ved armlengdeprinsippet sammenligner man den pris som er avtalt med en tenkt situasjon mellom uavhengige parter.

De eneste retningslinjer som foreligger for skjønnet er at det ikke skal være vilkårlig, urimelig, usaklig eller foreligge en saksbehandlingsfeil som kan ha hatt betydning for skjønnet. Dette stenger for myndighetsmisbruk fra ligningsmyndighetenes side.

⁸⁰ Skaar mfl, 2006, s.369.

⁸¹ Skaar mfl, 2006, s.369-370.

7.2 Armlengdepris eller armlengdeintervall?

Det vil i de fleste tilfelle ikke være mulig til å komme frem til en helt konkret pris. Det riktige synes da å være at man har et armlengdeintervall, og at et sted mellom ytterpunktene til denne vil den riktige lønnen være.

Etter man har fastslått hva armlengdeintervallet bør være, for eksempel at eieren bør ta ut en lønn som ligger mellom 700-800.000,- vil det dersom eieren har tatt ut 700.000,- i lønn, ikke være grunnlag for justeringer. Men dersom han bare har tatt ut 650.000,-, vil det dersom yttergrensen til armlengdeintervallet er sikkert (dvs 700-800.000,-), være grunnlag for å gå inn å justere lønnen.⁸²

I retningslinjene til OECD uttales det:

”Det kan argumenteres for at ethvert punkt i intervallet uansett oppfyller armlengdeprinsippet. Generelt sett, og i den grad det er mulig å skille mellom de ulike punkter innen et intervall, skal slike justeringer gjøres til det punkt innen intervallet som best gjenspeiler vedkommende bestemte kontrollerte transaksjons fakta og omstendigheter.”⁸³

7.3 Begrenses domstolenes prøvelsesrett av skjønnnet?

I forhold til § 13-1, og de tre vilkårene der, er det lagt til grunn i rettspraksis at om inntekten er redusert, har domstolene full prøvelsesadgang. De to andre vilkårene, interessefellesskap og årsakssammenheng, er vurderinger som ikke krever noe særlig fagkunnskap, og som domstolene er vant til å ta stilling til. Disse er også underlagt full prøvelsesrett.⁸⁴ Det er dermed klart at når det gjelder rettsanvendelsen på vilkårsiden har domstolene full prøvelsesrett.⁸⁵

⁸² Skaar mfl, 2006, s.389.

⁸³ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.1.48.

⁸⁴ Bjerke, 1997, s.151-156.

⁸⁵ Skaar mfl, 2006, s.453.

De lege lata er det slik at den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekten er overlatt til ligningsmyndighetenes frie skjønn. Det har imidlertid pågått en diskusjon om denne skjønnsutøvelsen, dvs rettsanvendelsen på rettsfølgesiden, burde være gjenstand for domstolsprøvelse.⁸⁶

Bjerke nevner eksempler fra underrettsdomstolene angående skjønnnet som for eksempel Nycomed- dommen, Oslo byrett 17.04.97 der retten uttalte;

”Hvorvidt det foreligger en inntektsreduksjon må avgjøres ved skjønn. Dette skjønnnet er direkte knyttet til ett av vilkårene i sktl. § 54 første ledd. Det dreier seg således om en rettsanvendelse som kan overprøves av retten. Retten kan derimot bare i begrenset grad overprøve ligningsmyndighetenes skjønn for så vidt gjelder den nærmere antakelse av inntektsreduksjonens størrelse, jfr læren om forvaltningens frie skjønn.”⁸⁷

I Norsk skatteavtalerett uttales det:

”Når utgangspunktet er at myndighetene skal utøve sitt skjønn slik at det blir *mest mulig sannsynlig* at avviket fra armlengdeprisen blir minst mulig, må konsekvensen være at domstolene også kan prøve myndighetenes bruk av armlengdeintervallet i forbindelse med skjønnsutøvelsen. Ligningsmyndighetene står ikke fritt til å skjønnne i forbindelse med bruken av armlengdeintervallet. Plasseres skjønnnet i den ene ytterkanten, vil sannsynligheten (statistisk sett) for at prisen avviker fra det uavhengige parter ville gjort i samme situasjon være større enn om skjønnnet plasseres midt i intervallet. Domstolene må kunne prøve om ligningsmyndighetene har anvendt en metode for sitt skjønn som er egnet til å gi et resultat som avviker minst mulig fra det uavhengige parter ville ha kommet til.”⁸⁸

⁸⁶ Skaar mfl, 2006, s.453.

⁸⁷ Bjerke 1997, s.153.

⁸⁸ Skaar mfl, 2006, s.455.

Det beror på en konkret tolkning av bestemmelsens ordlyd og hensynene som gjør seg gjeldende om domstolene har prøvelsesrett. Domstolen skal vurdere om vilkåret om at inntekten er redusert, er oppfylt. Her vil man normalt legge armlengdeprinsippet til grunn, og domstolen må gå ganske konkret til verks for å komme frem til hva som er riktig pris. Siden skjønnsutøvelsen er overlatt til forvaltningens frie skjønn, kan det synes merkelig at det resultatet domstolen kom frem til i forbindelse med armlengdeprinsippet, ikke skal legges til grunn av ligningsmyndighetene senere.⁸⁹

Jeg mener at siden domstolen skal vurdere om inntekten er redusert, bør de ikke være bundet av ligningsmyndighetenes vurderinger ved skjønnsfastsettelsen. Etter min mening bør det de lege ferenda foreligge full prøvelsesrett for domstolene på området.

7.4 Problemet ved skjønnsutøvelsen.

Det fremgår verken av § 13-1 eller av forarbeidene, hvilke nærmere vilkår som må foreligge for skjønnsutøvelsen.

I mange tilfelle vil det ikke foreligge sammenligningsmateriale når man skal fastsette en armlengdepris; i vårt tilfelle hva en eier ville tatt i lønn dersom det ikke forelå interessefellesskap mellom vedkommende og selskapet. Mangelen på sammenlignbare priser, kan gjøre det vanskelig å vite hvilket nivå man skal legge seg på.⁹⁰

En ting som kan bidra til å komplisere skjønnsutøvelsen er der andre innsatsfaktorer, immaterielle eiendeler, fysiske driftsmidler og kapital er grunnlaget for inntektene i selskapet. For eksempel vil det for et selskap som driver med handel av aksjer bli spørsmål om hvor mye av inntektene som skyldes arbeidsinnsats, og hvor mye som skyldes kapitalinnsats?⁹¹

⁸⁹ Bjerke, 1997, s.151-156.

⁹⁰ Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap*, utg.5/2006.

⁹¹ Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap* utg.5/2006.

I NOU 2005: 2 pkt.8.2.3.uttales det angående skjønnnet:

”Overprøving av nivået på arbeidsgodtgjørelse innebærer vanskelige vurderinger, og skal ligningsmyndighetene overprøve dette, bør det skje på en konsekvent måte... Etter utvalgets vurdering vil det kreve uforholdsmessig store ressurser om ligningsmyndighetene skal overprøve dette spørsmålet på en konsekvent måte.”

Det blir samtidig påpekt at ”Utvalget legger til grunn at overprøvelsesadgangen ikke skal være avskåret i alle tilfeller.”

Dette fikk Uttaksutvalget støtte i av Finansdepartementet se Ot.prp.nr.92(2004-2005) pkt 1.8.2.3.

Når det gjelder hvilket nivå man bør legge seg på for å unngå tvangslønn uttaler Gjems-Onstad i sin artikkel⁹²:

”Et råd i praksis har ofte vært å sørge for at en full tids arbeidende eneaksjonær har minst 6G i lønn... en arbeidende ene- eller hovedaksjonær som også har sentrale lederfunksjoner i selskapet, ikke uten videre bør legge seg under lønnsnivået til de høyest lønnende i selskapet.”

I verken Dillerud- dommen eller Plesner- avgjørelsen bød selve skjønnfastsettelsen på særlige problemer: Det ble fra partenes side ikke protestert noe på den skjønnsmessige fastsettelsen av lønnen. Men det fremgår ikke av avgjørelsene hvilke vilkår som ble lagt til grunn av ligningsmyndighetene da de fastsatte lønnen. I Dillerud- dommen ble det bare kjapt konstatert fra førstvoterende at ”Ut frå måten likningsstyremaktene har fastsett dette på, er det lagt opp til tilordning av ei inntekt som svarer til ei normalinntekt.”

For andre saker gir dette derfor ikke noen særlig veiledning.

⁹² Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap*, utg.5/2006.

I BFU 70/05 uttalte Skattedirektoratet at de ikke tok stilling til rene verdsettelsesspørsmål, da advokaten hadde lagt frem forespørsel på hvor mye han måtte ta ut i lønn. De kom frem til at alt som ble overført til advokatens holdingselskap skulle klassifiseres som lønn, og henviste i den forbindelse både til sktl. § 5-1 og § 13-1. Advokaten hadde redegjort for at det som ble overført til holdingselskapet hans, ville bestå av følgende komponenter: ”inntekter på eget arbeid, mer-/mindreinntekter på arbeid utført av andre advokater, herunder andre deltagere, andel av nettokildeinntekt, fradrag for grunnavståelse til selskapet, avtalte avgivelsesbeløp som deltagere må avgi i en oppbygningsfase.” Advokaten skal selvsagt ta ut lønn for sitt arbeid i advokatfirmaet, men at alt skal være lønn, slik Skattedirektoratet synes å mene, faller på sin egen urimelighet. Noe av dette vil jo være rettigheter man oppbygger seg som eier, og ikke arbeidstaker. Etter min mening skal advokaten ta ut en markedslønn⁹³: Alt utover dette vil være eieravkastning. Det er veldig lettvisst å gjøre det slik Skattedirektoratet gjorde det her, men riktig er det *ikke*.

7.5 CUP- metoden som retningslinje?

7.5.1 Innledning.

I mangel av retningslinjer på skjønnsutøvelsen, mener jeg at en av metodene for å komme frem til riktig armlengdepris, CUP- metoden(sammenlignbar ukontrollert pris), vil være egnet der man skal fastslå størrelsen på lønnen. Denne metoden vil være den mest direkte og pålitelige måte å kontrollere om armlengdeprinsippet er overholdt. På samme måte som armlengdeprinsippet bygger den på rådende markedspris.⁹⁴

I Skattelovkommentaren 2003/2004, kapitel 13, i Innledningen til § 13-1, blir det uttalt i forbindelse med § 13-1;

”Men også når det gjelder verdsettelse, gir bestemmelsen lite ut over en problemstilling. Den må utfylles med alminnelige regler og prinsipper for

⁹³ Se pkt.7.5.

⁹⁴ Skaar mfl, 2006, s.404.

verdsettelse, som går ut på at poster ved ligningen skal verdsettes etter omsetnings- eller *markedsverdier*, med mindre annet er bestemt i skatteloven.”(Min utheving)

Videre uttales det under pkt.1.4.2. om kjøp av arbeidsytelser;

”Når spørsmålet om en arbeids- eller oppdragsgiver har redusert sin inntekt skal besvares, er det først nødvendig å bestemme kvaliteten og kvantiteten av den tjeneste som faktisk er ytet... Hvis det foreligger en tjeneste, er det dernest nødvendig å bestemme verdien av tjenesten. Dette må gjøres ved å anvende *markedsverdien* på en tilsvarende tjeneste som normalvederlag.”(Min utheving)

Under pkt.1.4.3 fremheves det dessuten at:

”Vederlaget må... fastsettes etter hva som er en riktig *markedsmessig verdi*, dvs. etter den verdien på tjenesten som må antas å ville ha vært avtalt dersom det ikke var noe interessefellesskap mellom partene... Praksis har ikke vært konsistent med hensyn til om det foreligger reduksjon av egen inntekt når en arbeidstaker/aksjeeier har ”subsidiert” arbeidsgiveren/aksjeselskapet ved å ikke ta ut full lønn.”(Min utheving)

Disse uttalelsene henviser til markedsverdien av tjenesten. Den beste måten å komme frem til denne på, vil være ved å anvende cup-metoden.

7.5.2 Innholdet i metoden.

CUP- metoden vil si at man sammenligner prisen på ytelsen i kontrollerte transaksjoner, i vårt tilfelle hva eieren har tatt ut i lønn, med prisen på ytelsen i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, dvs hva en uavhengig person ville tatt i lønn for å utføre de samme oppgaver som eieren har gjort. Dersom man kommer til at prisen i de to transaksjonene avviker fra hverandre, vil dette være en indikasjon på at prisen ikke er fastslått på basis av armlengdeprinsippet. Prisen må etter dette korrigeres: Der eieren ikke

har tatt ut lønn eventuelt for lav lønn, vil dette måtte settes opp til det en uavhengig ville ha blitt lønnet med, dersom han hadde tatt på seg de samme oppgavene.⁹⁵

Dette kan på noen virke urimelig: En eier vil jo nødvendigvis ikke ta ut tilsvarende lønn som en uavhengig part uten eierandeler i selskapet. Dersom man skal utføre en jobb tilsvarende den en eier har gjort, vil en uavhengig part gjerne ta seg bedre betalt nettopp fordi han ikke er eier, og høster de godene som det bringer med seg. Ansvar vedkommende da vil stå inne for, er noe som vil bli tatt hensyn til ved fastsettelsen av lønnen. Arbeidsytelsens beskaffenhet og omfang vil være momenter av betydning.⁹⁶

7.5.3 Sammenligningsgrunnlaget.

Selv om cup-metoden er den mest fortrukne internprissettingsmetoden, er den også den som avhenger mest av produktlikhet. I OECDs retningslinjer uttales det om sammenligningsgrunnlaget:

”Anvendelsen av armlengdeprinsippet baseres generelt på en sammenligning av betingelsene i en kontrollert transaksjon med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige foretak. For at en slik sammenligning skal være nyttig må de relevante økonomiske aspekter ved de situasjoner som skal sammenlignes være tilstrekkelig sammenlignbare. Å være sammenlignbare betyr at ingen av forskjellene (hvis noen) mellom situasjonene som sammenlignes i vesentlig grad kunne ha påvirket den betingelse som granskes ved bruk av metodologien (f.eks pris eller margin), eller slik at rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere virkningen av slike forskjeller.”⁹⁷

En av to betingelser må være oppfylt i forbindelse med kravet til sammenlignbarhet ved cup-metoden:

⁹⁵ Skaar mfl, 2006, s.404.

⁹⁶ Skaar mfl, 2006, s.373-374.

⁹⁷ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.1.15.

”1. Ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som gjennomfører transaksjonene, ville i vesentlig grad kunne påvirke prisen i det åpne marked, eller 2. rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentlige konsekvensene av slike forskjeller.”⁹⁸

Ved sammenlignbarheten vil forhold av betydning være tjenestens karakteristika, funksjonsanalyse, kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier.⁹⁹

7.5.4 Intern eller ekstern sammenligning?

Noen vil påstå at det riktige sammenligningsgrunnlaget vil være andre eiere i selskapet (forutsetningen for dette er jo at man ikke er eneeier), en intern sammenligning. Dette vil kunne oppleves som et mer rettferdig og bedre sammenligningsgrunnlag enn det man vil ha dersom man sammenligner seg med en uavhengig part. Her vil man ha samme posisjoner og rettigheter som den man sammenlignes med. Dersom det i tillegg er lik arbeidsinnsats, skulle man tro at denne formen for sammenligning var akseptabel. Problemet er at andre eiere i selskapet ikke nødvendigvis vil ta ut en lønn som tilsvarer markedsprisen på arbeidet og dette vil derfor ikke nødvendigvis være et relevant sammenligningsgrunnlag. For å sette det på spissen: Hva hvis alle eierne er enige om ikke å ta ut lønn, eller lønn som ligger under markedsprisen?

Dersom man tar utgangspunkt i ordlyden i § 13-1 er det relevante sammenligningsgrunnlaget hva en uavhengig part ville tatt seg betalt for å utføre de samme tjenestene.

⁹⁸ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.2.7.

⁹⁹ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.1.18-1.35.

I OECDs retningslinjer uttales det:

”Derfor...sammenligner ukontrollert pris-metoden en kontrollert transaksjon med lignende ukontrollerte transaksjoner for å gi et direkte estimat av den pris partene ville ha avtalt dersom de hadde valgt et direkte markedsalternativ til den kontrollerte transaksjon.”¹⁰⁰

På bakgrunn av dette vil jeg si at det er en ekstern sammenligning som skal foretas.

7.5.5 Skal det tas hensyn til den konkrete verdiskapning eierens arbeidsinnsats har resultert i for selskapet?

Når man skal komme frem til armlengdeintervallet av markedsprisen for det arbeidet som skal utføres, kan man spørre seg om det skal legges vekt på den konkrete verdiskapning eierens arbeidsinnsats har resultert i for selskapet. Jeg mener at svaret er nei.

Forretningsmessig vil det normale og naturlige være at eiere som arbeider i selskapet ikke tar ut høyere lønn enn vanlig markedslønn, eller eventuelt det som tilsvarende lønnsnivået i bedriften slik at det ligger litt over den høyest lønnede ikke-eier.¹⁰¹ Forutsetningen for dette må være at den man i en slik situasjon velger å sammenligne seg med, har en ”kvalitet” over arbeidet som gjør det naturlig. Ellers kan det være grunn til å legge seg på et høyere nivå: Er man eier av et advokatfirma, som bare har underbetalte advokatfullmektiger ansatt, vil man ikke nødvendigvis kunne ta ut en lønn som ligger litt over disse.

Skal man ta utgangspunkt i markedslønnen, vil det kunne tale mot at man legger til grunn den verdiskapning eierens innsats har resultert i for selskapet, da det ikke nødvendigvis vil reflektere markedslønnen. I BFU 70/05 synes det som om det er tatt hensyn til den verdiskapende element advokaten tilførte advokatfirmaet.

¹⁰⁰ Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, pkt.1.16.

¹⁰¹ Gjems-Onstad, ”Tvangslønn – Dillerud og Enskilda Securities”, *Revisjon og Regnskap, utg.1/2007*.

7.5.6 Oppsummering.

Jeg er av den oppfatning at man uansett vil måtte legge markedsprisen av det arbeidet som skal utføres, til grunn. Dette er best i overensstemmelse med § 13-1 og armlengdeprinsippet. Dersom en uavhengig part ikke ville ytet samme innsats og påtatt seg samme ansvar til den lønnen eieren har tatt ut/ikke har tatt ut, mener jeg derfor at det må oppjusteres til det han eventuelt ville ha tatt seg betalt for samme arbeid.

7.6 Reduseres armlengdeprisen i de tilfelle selskap går med underskudd eller er i en oppstartingsfase?

Slik det ser ut på bakgrunn av rettspraksis, jf pkt.5.6.4, har man tolket kravet til årsakssammenheng innskrenkende: Selv om alle vilkårene i § 13-1 er oppfylt, vil den ikke komme til anvendelse der selskapet har dårlig økonomi eller går med underskudd. Dersom § 13-1 hadde kommet til anvendelse mener jeg at armlengdeprisen i disse tilfellene måtte senkes.

Der et selskap går med underskudd eller er i en oppstartingsfase kan man si at man i en uavhengig situasjon uansett ville ha krevd lønn for arbeidet. Men er det mulig at på grunn av den spesielle situasjonen som selskapet da er oppe i, at armlengdeprisen samtidig må senkes? Er det mulig at man der selskapet er i en slik situasjon er villig til å motta noe mindre i lønn enn det man ellers ville ha gjort i håp om å få beholde arbeidsplassen sin? Kanskje det... Selskapet vil uansett ikke ha økonomisk bæreevne til å utbetale full lønn.

Forholdet skal bedømmes ut fra de faktiske forhold, sett bort fra interessefellesskapet. Dersom selskapet i en oppstartingsfase eller en periode med underskudd ikke har mulighet til å utbetale full lønn, er dette et faktisk moment man må ta hensyn til ved fastsettelsen av lønnen.

De forretningsmessige hensyn vil her gjøre seg gjeldende: Resultatet kan ellers bli at selskapet går konkurs. I slike situasjoner mener jeg derfor at det vil kunne være akseptabelt

at en leder tar ut mindre lønn enn det han ellers hadde gjort. Sammenligner man dette med hva en uavhengig ville tatt for de samme oppgaver, mener jeg at det vil være sannsynlig at vedkommende i denne perioden er villig til å motta mindre lønn, mot å beholde arbeidsplassen.

8 Veien videre.

Fremdeles er det mange spørsmål som gjenstår i forbindelse med tvangslønn, og bevisstheten rundt temaet har nok vært lavt.

Internprissetting reiser generelt mange vanskelige spørsmål og i motsetning til de fleste andre land, er det fortsatt på spedbarnsstadiet i Norge.

Jeg har i denne avhandlingen lagt frem mine synspunkter på hva jeg synes er et riktig utgangspunkt ved fastsettelsen av tvangslønn. Et viktig prinsipp på dette området vil være hensynet til forutsigbarhet og at like tilfeller blir behandlet likt. En del mener at tvangslønn representerer en motsats til disse prinsippene.¹⁰² Jeg kan til dels si meg enig i det, men dersom man ikke tar ut markedslønn for arbeidet sitt legger man på sett og vis litt opp til det selv. At ligningsmyndighetene neppe vil ha ressurser nok til å forfølge alle de tilfeller det her vil være snakk om, er en annen sak.

Hvor veien går videre gjenstår bare å se.

¹⁰² Se f.eks Gjems-Onstad, *Revisjon og Regnskap, utgave 5, 2006*.

Litteraturliste

Bøker og artikler:

Bjerke, Joachim M: *Internprissetting: Skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter: en historisk og komparativ fremstilling*, Oslo 1997

Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke: *Skattelovkommentaren 2003/2004*. 3 utg, Oslo 2004

Gjems-Onstad, Ole: *Tvangslønn – konstruerte lønnsuttak i sparegrisselskaper*. Revisjon og Regnskap, utgave 5/2006

Gjems-Onstad, Ole: *Tvangslønn – Dillerud og Enskilda Securities*. Revisjon og Regnskap, utgave 1/2007

Herberg, Hans Mikkel: *Tvangslønn fra eget selskap*. Økonominytt nr.1/2007

Karlsson, Tore: *Nye regler mot skatteflukt*. Prosessindustrien 7-2007

Skaar, Arvid Aage m fl: *Norsk skatteavtalerett*. Oslo 2006,

Skatteetaten: *Lignings- ABC*. 2007/2008

Stoveland, Per Helge: *Tvangslønn*. Magma nr.1/2007

Stoveland, Per Helge: *Norsk lovkommentar*

Woxholt, Geir: *Selskapsrett*. Oslo 2004,

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

Zimmer, Frederik i samarbeid med Bugge, Arentz- Hansen & Rasmussen: *Bedrift, selskap og skatt: inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*, 4 utg, Oslo 2006

Zimmer, Frederik: *Høyesterettsdommer i skattesaker 2006*. Skatterett 2007 nr.4

Zimmer, Frederik: *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker*. Skatterett 2007 nr.1

Aarbakke, Magnus: *Skatt på inntekt*. 4 utg, Oslo 1999

Lover:

Lov av 18.august 1911 nr.08 om skatt av formue og inntekt

Lov av 6.juni 1980 nr.18 om ligningsforvaltning(ligningsloven)

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

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

Lov av 13.juni 1997 nr.45 om allmennaksjeselskaper(allmennaksjeselskapsloven)

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

Forarbeider/ Norges offentlige utredninger:

NOU 2005:2: Uttaksutvalget: Skattelegging av personlig næringsdrivende ved utdeling

Ot.prp.nr.26(1980-1981)

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

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

Ot.prp.nr.62(2006-2007): Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

Forskrifter:

Forskrift av 10 november 1992 nr.788, ”Forskrift til utfylling av vilkårene for fastsettelse av personinntekt etter skatteloven kapitel 4” (opphevet), med merknader fra Finansdepartementet.

Stortingets spørretime:

Skriftlig spørsmål til skriftlig besvarelse, dokument nr.15 (2006-2007) spørsmål nr.1004.

Skattedirektoratets meldinger:

Sk 15/1996, 30 august 1996, ”Opphør av gjennomskjæring fra utbytte til lønn i delingspliktig selskap.”

Avgjørelser:**Rettstidende:**

Rt.1925 s.363

Rt.1928 s.540

Rt.1940 s.598(Fornebo)

Rt.1994 s.1064(Bye)

Rt.2003 s.536

Rt.2006 s.1573(Dillerud)

Rt.2007 s.1025(Statoil Angola)

Utvalget:

Utv bd I s.856

Utv del 3 s.581

Utv IV s.570 RS

Utv 1992 s.1250

Utv 1996 s.1262

Utv 2007 s. 38(Gimnes)

Utv 2007 s.340(Plesner)

Oslo byrett:

Nycomed-dommen, 17.04.07.

Bindende forhåndsuttalelser:

BFU 70/05: Skattemessig behandling ved deltakelse i deltakerlignet selskap når deltakers andel overføres til vedkommendes aksjeselskap(skatteloven § 13-1)

OECD:

Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter(oversatt versjon av Finansdepartementet)

Internetttsider:

www.atekst.no

www.gyldendalrettsdata.no

www.idunn.no

www.kpmg.no

www.lovdatab.no

www.regjeringen.no

www.skatteetaten.no

Avhandlinger:

Fagerholt, Charlotte: *Tvangslønn : ved manglende lønnsuttak i små foretak*,
bacheloroppgave, Handelshøyskolen BI, 2007

Avisartikler:

Aftenposten Morgen: ”*Sparer ikke skatt på eget AS*”, Sigurd Bjørnstad, 09.02.06

Dagens Næringsliv Morgen, ”*Åpner for bruk av skjønn*”, 13.04.07

Dagens Næringsliv Privatøkonomi, ”*Advarer mot as-sparing*”, nr.4, årgang 5, april 2008

