

Utvalgte problemstillinger:

Indre selskap og tilordning av inntekt

Artikkelen er forfattet av:



Seniorrådgiver
Ole Anders Grindalen
Skatt øst



Seniorrådgiver
Ragnar Bye
Skatt øst



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Skatt øst

Artikkelen er skrevet av forfatterne som privatpersoner og trenger ikke å være i samsvar med skatteetatens offisielle syn

Definisjon av indre selskap

Indre selskap er et selskap som ikke opptrer som eget selskap overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 2-1 første ledd bokstav c. Partene benevnes som hovedmann og stille deltaker. Med stille deltaker menes deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav d. Hovedmannen er den deltaker som representerer selskapet utad. (Kilde: www.finanstilsynet.no)

I artikkelen redegjør vi først for hjemlene for omklassifisering og peker deretter på enkelte sentrale problemstillinger som generelt gjør seg gjeldende i forbindelse med tilordning, herunder betydningen av økonomiske ansvarsforhold, fordelingsnøkkelen, strukturen i det indre selskapet og vilkår knyttet til deltakeren.

Vi vil også kort redegjøre for normalinntekt som bevisstema i forbindelse med tilordning, og om skatteloven § 12-2 bokstav f gir hjemmel for å fravike selskapets påstand eller kun fanger opp tilfeller med skjevdeling.

Den videre drøftelsen vil sondre mellom organisering av indre selskaper før 2006 og organiseringen av indre selskaper etter 2006.

Før 2006 hadde deltakeren direkte eierandel, mens eierandelen etter 2006 ofte eies via et holdingselskap. Etter 2006 er det således kommet inn en ny gruppe stille deltakere i de indre selskapene som ikke har eierandel i selskapet, men som kun

deltar med sin arbeidsinnsats (partner/working partner).

Et sentralt spørsmål blir da om en stille deltaker som kun deltar med sin arbeidsinnsats, kan anses som deltaker både i selskaps- og skatterettslig forstand.

Hvis ovennevnte spørsmål besvares positivt, er spørsmålet hvorledes utdeling til de heleide holdingselskapene og dets eiere utover en normalavkastning skal behandles på deltakernes hånd.

Indre selskaper (IS) innen blant annet meglerbransjen har vært i skatteetatens søkelys de siste årene. Ett av forholdene i indre selskap-sakene har nå fått sin løsning i Høyesterett. Forholdet som nå er avklart, er at utdeling fra indre selskap kan fordeles mellom kapitalinntekt og arbeidsinntekt der deltaker har utført arbeidsinnsats og kapitalavkastningen er uforholdsmessig stor. De indre selskapene har nok de samme egenskapene som influensa, de muterer og finner nye organisasjonsstrukturer. Etter skattereformen og innføring av fritaksmetoden er vi i en ny fase da mange indre selskaper har funnet nye veier å gå. De nye tilpasningene som er foretatt, gir skatteetaten nye utfordringer. Vi vil i det følgende forsøke å belyse noen problemstillinger.

En av utfordringene er: Kan man være deltaker i et indre selskap uten å ha eierandel?

Her har vi tatt utgangspunkt i Zimmers utsagn i Bedriftsbeskatning (4. utg. side 509) der han skriver: «*Det har vært diskutert hvorvidt en stille deltaker som vilkår for nettoligning må ha en eierandel i selskapet...*». En tilsvarende formulering fremkommer i Norsk Bedriftsskatterett av Ole Gjems-Onstad (7. utg. side 755):

«Følgelig synes mest å tale for at man etter gjeldene rett ikke kan konstruere indre selskaper med stille deltagere uten eiendomsrett til selskapets eiendeler.»

Vi har som utgangspunkt for vår artikkel sett på de nylige avsagte dommene om indre selskap:

- Høyesterett – SEB Enskilda AS (Utvalget 2009 side 146)
- Borgarting Lagmannsrett – The Boston Consulting Group AB (Utvalget 2009 side 1180)
- Borgarting Lagmannsrett dom av 25.11.2009 – Carnegie ASA (Saksnr.: 08/19 897ASD-BORG/02)

Søkelyset fra skatteetaten på indre selskap har ikke vært en reaksjon på selskapsformen, men at selskapsformen har egenskaper som gjør den egnet til skattetilpasninger.

Disse egenskapene er:

- selskapsformen er lite lovregulert og baseres på avtale mellom partene
- hovedmannen har ubegrenset ansvar og fremstår utad
- deltakerne kan ha begrenset ansvar
- indre selskap fremstår ikke utad, avtaler gjøres i hovedmannens navn. Dette gjelder arbeidsavtaler, leieavtaler mv.
- ingen krav til egenkapital eller innbetalinger
- indre selskap har begrensede plikter ovenfor offentlige myndigheter

Sakene som det er satt fokus på har følgende likhetstrekk:

- arbeidskrevende og kompetanse-krevende bransjer
- hovedmannen er aksjeselskap med en høy prosentvis eierandel
- hovedmannen har full styringsrett
- de personlige stille deltakerne er nøkkelmedarbeidere med arbeidsplikt
- hovedmannen drev tidligere virksomheten. Virksomheten er senere overført til det indre selskapet
- stille deltaker går «naken inn, naken ut». Ingen gevinst-/tapsberegning ved overdragelser
- strenge begrensninger i overdragelsesretten
- kapitalavkastningen er fra flere hundre til flere tusen prosent

Størstedelen av de stille deltakernes andel av overskuddet er skattlagt som kapitalinntekt med 28 % skatt. Bare en mindre del av overskuddet anses som arbeidsinntekt med opptil 54,2 % skatt etter satsene for inntektsåret 2005.

Skattemyndighetene har lagt til grunn at mesteparten av utbetalingen til de stille deltagerne (nøkkelmenn med arbeidsplikt) ikke er kapitalavkastning, men arbeidsinntekt. Utbetalingen har karakter av å være godtgjørelse for arbeid da virksomhetens verdier ligger hos hovedmannen. Retten har gitt sin tilslutning til dette.

Hjemmel for omklassifisering

Ligningsloven § 8–1 nr. 1 lyder som følger:

«Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller

tilføye poster. De kan også endre skjønsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.»

Det er undertiden anført at denne bestemmelsen ikke gir rettslig grunnlag for å forhøye en avtalt arbeidsgodtgjørelse. Det vil være å endre faktum, ikke å klarlegge faktum.

Riktig klassifisering er et bevissspørsmål, eller om man vil, en form for avklaring av faktum. Bestemmelsen kommer til anvendelse dersom skattyters egen klassifisering er feil, selv om det for øvrig ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Feil klassifisering gir opphav til uriktig lovanvendelse.

I Skogli-dommen (Rt. 2008/1307) uttalte førstvoterende i Høyesterett: «Regelen om skjønsmessig verdifastsettelse etter skatteloven § 13–1 får etter mitt syn derimot ikke anvendelse der et eventuelt interessefelleskap utelukkende ligger i en bestemt skatterettslig bedømmelse av et forhold, se merknadene til den tidligere skattelov § 54 i Ot.prp. 26 (1980–81) side 66.»

Dette var riktignok en uttalelse som ikke hadde betydning for resultatet, men tilsier at det ved vurderingen av anvendelsesområdet for skatteloven § 13–1 bør sondres mellom de tilfellene hvor størrelsen på vederlaget som sådant er fastsatt mellom uavhengige parter, og de tilfellene hvor størrelsen er påvirket av interessefelleskapet. I de tilfellene hvor interessefelleskapet kun ligger i en bestemt skatterettslig bedømmelse av et forhold, er man over i spørsmålet om bevisbedømmelse og subsumsjon under korrekt rettsregel. Ved overføring fra indre selskap antas selve vederlaget å være markedsmessig, men (bevis)temaet er fordelingen mellom kapitalinntekt og arbeidsinntekt.

I Enskilda-saken uttaler Høyesterett i avsnitt 57:

«Det kan være en smaksak om man vil se § 8–1 som selvstendig hjemmel for å korrigere uriktige selvangivelser, eller om man vil anse denne adgang til korleksjon for å følge av de ulike skattehemler...»

Det heter videre i dommen:

«(59) Skatteloven § 12–2 bokstav f fastsetter at «godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerliknet selskap» anses som personinntekt. Det følger av det jeg har

sagt innledningsvis at ligningsmyndighetene må foreta en reell vurdering av de samlede utbetalinger fra selskapet til deltakeren. Det at deler av utbetalingene er skjedd som andel av en innskuddsavkastning som er fordelt etter eierandel, kan ikke i seg selv være avgjørende. At de reelle forhold må legges til grunn, er eksempelvis vel etablert ved omklassifisering av utbytte som lønn og ved vurderingen av ulike «earn out»-modeller.»

Ovennevnte peker etter vårt skjønn på at det i sakene om tilordning av inntekt fra indre selskap er tale om en avklaring av faktum, herunder subsumsjon under de korrekte rettsregler/hjemler. Hvis noe i realiteten er en arbeidsinntekt, skal det subsumeres inn under denne hjemmelen for skatteplikt, og regelen i ligningsloven § 8–1 fastslår prinsippet om at ligningsmyndighetene skal fastsette grunnlaget for ligningen etter fritt skjønn, dvs. at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn ved subsumsjonen.

Kort om enkelte problemstillinger i forbindelse med tilordning

Gir skatteloven § 12–2 f hjemmel for å fravike selskapets påstand?

Det er i praksis innvendt at forarbeidene til bestemmelsen tilsier at bestemmelsen skulle fange opp tilfeller hvor fordelingen av overskudd gjenspeiler godtgjørelse for arbeidsinnsats, dvs. tilfeller med skjevdeling.

Selv om Finansdepartementet begrunnet lovendringen med at også skjevdeling av overskudd på grunn av ulik arbeidsinnsats skulle anses som personinntekt, kan dette etter vårt syn ikke uten videre tolkes slik at det kun er skjevdeling som omfattes av regelen.

Formålet med skatteloven § 12–2 bokstav f var å lovfeste at vederlag for arbeidsinnsats i et deltakerliknet selskap er personinntekt uansett om selskapet er delingspliktig eller ikke. Videre var formålet med lovendringen i Ot.prp. nr. 22 (1993–94) å klargjøre at bestemmelsen ikke begrenser seg til det selskapet selv betegner som særskilt godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats, jf. selskapsloven § 2–26. I Ot.prp. nr. 22 (1993–1994) punkt 3 viser Finansdepartementet til Innst. O. nr. 48 (1992–93) hvor Finanskomiteen la til grunn at bestemmelsen skulle fange opp alle tilfeller hvor fordeling av overskudd gjenspeiler godtgjørelse for arbeidsinnsats.

Dette taler mot å se bestemmelsen begrenset til å omfatte skjevdelt overskudd. Det vises videre til Enskildadommen hvor Høyesterett uttaler følgende i avsnitt 63:

«Den ankende part har anført at denne uttalelsen i proposisjonen må forstås slik at det er en forutsetning for omklassifisering av en overskuddsandel, at det har skjedd en skjevdeling av overskuddet. Dette er jeg, når forarbeidene sees i sammenheng, ikke enig i. Det sentrale siktemål synes å være å få etablert at de reelle forhold må legges til grunn for beregning av personinntekt.»

Med dette legger Høyesterett altså til grunn at skatteloven § 12–2 bokstav f ikke bare omfatter skjevdelt overskudd.

Normalinntekt som bevistema

Er det en «normalinntekt» for arbeidet man skal frem til? Dette er en anførsel som har blitt fremmet med henvisning til Dillerud-dommen (Utv. 2007 side 1). Dommen slår fast at dersom deltakerne som arbeider i virksomheten, får en «normalinntekt» for sitt arbeid, er det ikke grunnlag for likningsmyndighetene til å omklassifisere ytterligere overskuddsandel til arbeidsinntekt.

Den rettslige problemstillingen i saken var imidlertid ikke størrelsen på arbeidsgodtgjørelsen, da saken dreide seg om gjenomsjæring og delingsplikt. Selve fastsettelsen av markedsmessig arbeidsgodtgjørelse for Dillerud var av underordnet betydning for ligningsmyndighetene, da selv et beskjedent beløp ville ha medført delingsplikt for selskapet. Vi er ikke kjent med øvrige rettskilder som kan tas til inntekt for et normalinntektssynspunkt.

Normalinntektssynspunktet er også kommet inn som et ledd i argumentasjonen for at det skal foreligge et krav om markert avvik mellom den arbeidsgodtgjørelsen som er tatt ut og markedsmessig normalinntekt?

Rettspraksis viser at det har vært lagt et vesentlighetskriterium til grunn for omklassifisering. Det vises til Rt. 1928 side 540, hvor Høyesterett kom til at det er et selvstendig grunnleggende vilkår for å øke skattyters personinntekt at det påvises et «avgjort» misforhold mellom arbeidsgodtgjørelsen og arbeidsytelsen. I dom avsagt 28.10.88 i Gulating lagmannsrett, hvor ligningen ble opphevet, uttalte retten: «Et vilkår for å tilordne inntekt for selska-

pet som lønn til Thunheim er under enhver omstendighet at det finnes å være et avgjort misforhold mellom hans godtgjørelse og hans arbeidsytelse, jf. bl.a. Rt. 1928 s. 540». Saken gjaldt disponent som mottok lønn fra familiebedriften, hvor han var hovedaksjonær.

I de sakene hvor det har vært lagt til grunn et vesentlighetskriterium for omklassifisering, har rettsgrunnlaget vært skatteloven § 13–1. Dette har vært saker hvor problemstillingen har knyttet seg til lønn vs. utbytte. Det kan reises spørsmål om skatteloven § 13–1 har noen overføringsverdi i våre saker, hvor rettsgrunnlaget er ligningsloven § 8–1 og det i regelen ikke er tale om noen objektiv normalinntekt.

Fellesnevneren for de saker som opererer med et vesentlighetskriterium, er at de gjelder tilfeller hvor det har vært tale om en sammenligning mellom aksjonærens lønn fra selskapet og en «normalinntekt». Det vil ofte ikke eksistere noen objektiv normalinntekt for stille deltakere i indre selskaper. Det er som oftest tale om nøkkelpersonell som vil kunne forhandle seg frem til et svært høyt vederlag for sin arbeidsinnsats.

Vilkår knyttet til deltakeren

Det vil som oftest være et vilkår for å bli deltaker at vedkommende arbeider i selskapet. Eierandelen vil ofte være en funksjon av hvor viktig vedkommendes innsats er for selskapet. Videre deltakelse i selskapet er som regel betinget av at arbeidsforholdet opprettholdes.



VILKÅR: Det vil som oftest være et vilkår for å bli deltaker at vedkommende arbeider i selskapet.

Ved uttreden får vedkommende ikke en andel av selskapets reelle verdi, bare sin andel av innskutt kapital, såkalt naken inn-naken ut.

Ovennevnte er momenter som taler for at overskuddsandel er vederlag for arbeidsinnsats.

Ansvarsforhold og avkastning

Risikokapital som er skutt inn i virksomheten, vil danne grunnlag for avkastning. Avkastning på innskutt kapital kompenseres for tap av alternativ avkastning og risiko.

Når det gjelder spørsmålet om avkastning på ansvarskapital som ikke er skutt inn, vil det også her være et risikoelement som tilsier et kapitalavkastningskrav. Risikoelementet er det samme for ikke-innskutt kapital og innskutt kapital.

I slike tilfeller antas at det for ikke-innskutt kapital må foretas en konkret vurdering av det enkelte tilfelle. I Boston Consulting Group-dommen (Utv. 2009 side 1180), uttalte lagmannsretten: «Det er imidlertid ikke sannsynlig at selskapet i dette tilfellet ville utbetalt avkastning for risikokapital som ikke er skutt inn, dersom deltakernes arbeidsinnsats i virksomheten tenkes borte, eksempelvis til en ekstern investor. BCG har fremholdt at virksomhetens kapitalbehov dekkes gjennom den løpende drift, og at det av den grunn ikke har vært behov for å innkalle noen del av ansvarskapitalen. Det må videre legges til grunn at virksomheten ikke er spesielt risikoutsatt ut over det som følger av inter-nasjonal rådgivningsvirksomhet i sin alminnelighet. Ansvarskapitalen i et stille selskap kan heller ikke anvendes utad for å styrke tilliten til hovedmannens soliditet, og det er heller ikke fremkommet noe som tilsier at selskapet hadde behov for dette.»

Vi vil ikke gå nærmere inn på beregningen av avkastningsverdien, men kun konstatere at skattemyndighetene har kommet i mål med relativt enkle beregninger, og at domstolene har vektlagt at det er tale om et skjønn.

Struktur

I noen tilfeller er det økonomiske fundamentet for virksomheten hovedmannens kapital. Interessentenes kapitalinnskudd vil i mange tilfeller fremstå som ubetydelige, og vil kanskje ikke være foranlediget av selskapets kapitalbehov.

Kapitalinnskudd kan ha som funksjon å etablere eierposisjoner for interessentene og være uten reell betydning for selskapet. Opptaket av deltakeren vil ofte ikke ha noen styringsmessige konsekvenser for hovedmannen.

Systemverdier i form av kunderelasjoner, knowhow mv. samt eventuelle øvrige immaterielle verdier i virksomheten bidrar til overskuddet i virksomheten. Fordi disse verdiene er egenutviklede, vil de ikke være balanseførte. Ved salg av virksomhet fra hovedmann til et indre selskap, vil dette ofte skje til bokførte verdier, og dette innebærer i regelen at det ikke beregnes vederlag for de immaterielle verdiene. Skattemyndighetene vil i et slikt tilfelle kunne slutte at hovedmannen slett ikke har overdratt immaterielle verdier til det indre selskapet, slik at disse fremdeles er i behold. Konsekvensen vil være at det er mindre grunnlag for å anse øvrige deltakeres andel av overskuddet som kapitalavkastning.

Hovedmannen gir i realiteten ikke slipp verken på styringen eller eiendomsretten.

Hovedmannen vil ofte ha en ensidig rett til å oppløse selskapet og få tilbakeført virksomheten til bokført verdi; sammenlign ovenfor med at deltakeren kommer naken inn/naken ut.

Hvordan det stiller seg med lite kapitalkrevende selskaper med flat struktur, slik som advokatfirmaer hvor det ofte ikke kan identifiseres en hovedmann med kapital som stilles til rådighet, er et åpent spørsmål. Disse vil i regelen ha små innskudd, men store inntekter. Hvis det godtgjøres at systemverdiene ligger i det indre selskapet i et slikt tilfelle, skal det mer til for at skattemyndighetene når frem med et synspunkt om at kapitalinntekten ved inntektsallokeringen kun skal begrenses til avkastning på kapitalen som kompenseres av savn og risiko.

Fordelingsnøkkelens betydning

Når det gjelder indre selskap, vil det som regel være fravær av motstridende interesser ved inntektsallokeringen. Eierandeler blir omfordelt når det passer seg slik, også med tilbakevirkende kraft. På denne måten reguleres fordelingen alt etter viktigheten av innsatsen til den enkelte medarbeideren.

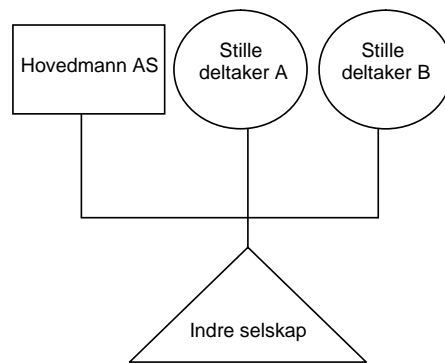
Skjevdeling av overskudd til fordel for stille deltakere vil også indikere at det er tale om vederlag for arbeidsinnsats.

Terminologi vil kunne gi indikasjoner på hva det er i realiteten er tale om. Utdelingene vil kunne være omtalt som bonus, eller ordningen som sådant et bonus-system. Dette gir klare indikasjoner på at arbeidsinnsatsen er sentral ved fordelingen.

Lønnsutviklingen er et annet moment. Ofte vil rett til en større andel av overskuddet korrespondere med en lavere lønn.

Organisering av Indre selskap før år 2006

De indre selskapene som nå har vært i skatteetatens søkelys, er megler- eller konsulent-selskaper. Organiseringen av de indre selskapene i årene før 2006 kan illustreres slik:



I Enskildasaken, som nå har fått sin avgjørelse i Høyesterett, har Skatteetaten fått medhold. Skatteetaten fikk også medhold i forhold til Carnegie og Boston Consulting Group i Borgarting lagmannsrett.

I disse sakene har Høyesterett (og lagmannsretten) satt et «kvalitetsstempel» på vedtakene som er fattet. Skatteetaten har vunnet frem med at kapitalavkastningen eierne har fått ikke står i forhold til innskutt kapital. Avkastningsprosenten på innskutt kapital har vært på flere hundre prosent. En vesentlig del av kapitalinntekten har blitt omklassifisert til arbeidsgodtgjørelse da de personlig stille deltakerne etter selskapsavtalen har arbeidsplikt. Skatteetaten har satt avkastning på innskutt kapital til 15 prosent, de resterende 85 % er ansett å være godtgjørelse for deltakerens arbeidsinnsats i form av arbeidsgodtgjørelse. Arbeidsgodtgjørelse beskattes også som alminnelig inntekt med 28 prosent, men blir også med i grunnlaget for bruttoskatter.

I Dagens Næringsliv 30.01.2009 har Professor Ole Gjems-Onstad bl.a. følgende kommentar til Enskildadommen:

«Han mener imidlertid ett poeng i dommen kanskje kan brukes av andre som

ønsker å prøve saken. I premiss 95 i dommen står det nemlig at forholdene i andre indre selskaper kan være annerledes, og at det etter omstendighetene kan være grunnlag for en annen fordeling av overskuddet mellom virksomhetsinntekt og godtgjørelse for arbeid.

– Men for dem som har en grunnleggende optimistisk tro på tilværelsen, er det grunn til å merke seg at Høyesterett i premiss 95 uttrykkelig åpner for en annen fordeling av overskuddet til arbeidsgodtgjørelse hvis saksforholdet i en annen konkret sak er annerledes. Men den overordnede overskrift er altså: God natt!, sier professoren.

Det er ventet at de andre sakene som ligger på «vent», vil bli behandlet på en tilsvarende måte. Det kan være selskaper som har forskjeller mht. til systemverdier og risikoprofil slik at den prosentmessige fordelingen mellom kapital- og arbeidsinntekt kan bli forskjellige.

I en annen sak som gjelder Boston Consulting Group, stadfestet lagmannsretten ligningen. Lagmannsretten la til grunn at overskuddet i sin helhet skulle anses som arbeidsgodtgjørelse. Det ble vist til at de stille deltakerne ikke hadde skutt inn risikokapital i det indre selskapet. Saken er anket til Høyesterett, og har sluppet inn.¹

Flere av de indre selskapene ble stiftet i 1999. De som da ble personlig stille deltakere, var ofte tidligere ansatte hos hovedmannen. En medvirkende årsak til etableringen av de indre selskapene kan da trolig tilskrives den forhøyde arbeidsgiveravgiften på lønn mv. over 16 G (G = grunnbeløpet i folketrygden) som ble innført fra 1.1.1999. Den forhøyede arbeidsgiveravgiften medførte at lønnsytelser mv. over 16 G ble belastet med ytterligere 10 %/12,5 % arbeidsgiveravgift. Ordningen med forhøyet arbeidsgiveravgift ble avvirket fra og med inntektsåret 2006.

Organisering av Indre selskap etter år 2006

Mange av de personlig stille deltakerne i de indre selskapene har pr. 1.1.2006 overdratt sin personlig eide andel til aksjeselskaper hvor de selv eier alle aksjene.

De er fortsatt med i det indre selskapet, men nå i en annen deltakerposisjon. Utdeling fra det indre selskapet til heleid

¹ Saken er nå endelig avgjort i Høyesterett. Staten fikk medhold.

aksjeselskap vil være fritatt for skatteplikt på aksjeselskapets hånd (fritaksmetoden) da det kun er utdeling til personlig deltaker som kan beskattes med hjemmel i skatteloven § 10–42 første ledd. Utdeling fra indre selskap kan dermed plasseres i eget aksjeselskap som en slags «sparegris». Utdeling fra aksjeselskapet på et senere tidspunkt vil kunne skattlegges på aksjonærens hånd etter skatteloven §§ 10–11 og 10–12.

I selskapsavtalen har disse personlig stille deltakerne nå fått betegnelsen partner eller working partner. Det er nå tre avtaleparter i selskapsavtalen, hovedmannen, deltaker/capital partner og partner. Deltaker og partner er de stille deltakerne, og hovedmannen er den ansvarlige deltaker. Partnerne har ingen eierandel i selskapskapitalen, men har en begrenset innskuddsforpliktelse i tilfelle underskudd. Denne innskuddsforpliktelsen er som regel fra kr 100 000 og oppover.

Partnerne har plikt til å yte en arbeidsinnsats i selskapet etter nærmere avtale med hovedmannen. Ved overskuddsfordelingen tilordnes partnerne en godtgjørelse for sin arbeidsinnsats. Det resterende overskuddet fordeles mellom hovedmannen og deltaker.

Spørsmålsstillingen som dermed har dukket opp som følge av tidligere rettsavgjørelser og ligningspraksis, er om utdelt kapitalavkastning til partnernes heleide aksjeselskaper, som er deltaker i det indre selskapet, er for høy. Er avkastningen for høy, vil man kunne hevde at avkastning utover en normalavkastning, her antatt 15 prosent, skyldes partnerens arbeidsinnsats. De resterende 85 % blir dermed tilordnet partneren som rett skattesubjekt, og ikke hans heleide aksjeselskap.

I så fall blir en del av inntekten flyttet fra heleid aksjeselskap og tilordnet partner som personlig stille deltaker. Etter innføringen av deltakermodellen fra 1.1.2006 vil det være opp til deltaker om beløp tilflytt ham for skattemessig formål skal anses som en utdeling eller en arbeidsgodtgjørelse. Dette fremkommer av bl.a. Lignings-ABC 2008/2009 side 1085 (vår understrekning):

«Arbeider en aksjonær/deltaker i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap og mottar utbytte/utdeling fra selskapet, vil det normalt ikke være grunnlag for å omklassifisere dette til lønn/arbeidsgodt-

gjørelse. Dette gjelder selv om eventuell uttatt lønn/arbeidsgodtgjørelse ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen. Se finansministerens brev til Stortinget av 30. mai 2008.

I NOU 2005:2 («Uttaksutvalget») er følgende omtalt når det gjelder arbeidsgodtgjørelsens størrelse kontra utdeling og satsforskjellen: «Etter utvalgets vurdering er gjennomskjæring et lite hensiktsmessig virkemiddel mot systemsvakheter i form av betydelige satsforskjeller». Normalt vil skatteprosenten være på 48,16 (utdeling) eller 50,7 (arbeidsgodtgjørelse). Da partnerne ikke har noen eierandel i selskapet, vil de heller ikke ha noe skjermingsgrunnlag etter skatteloven § 10–42 sjette ledd.

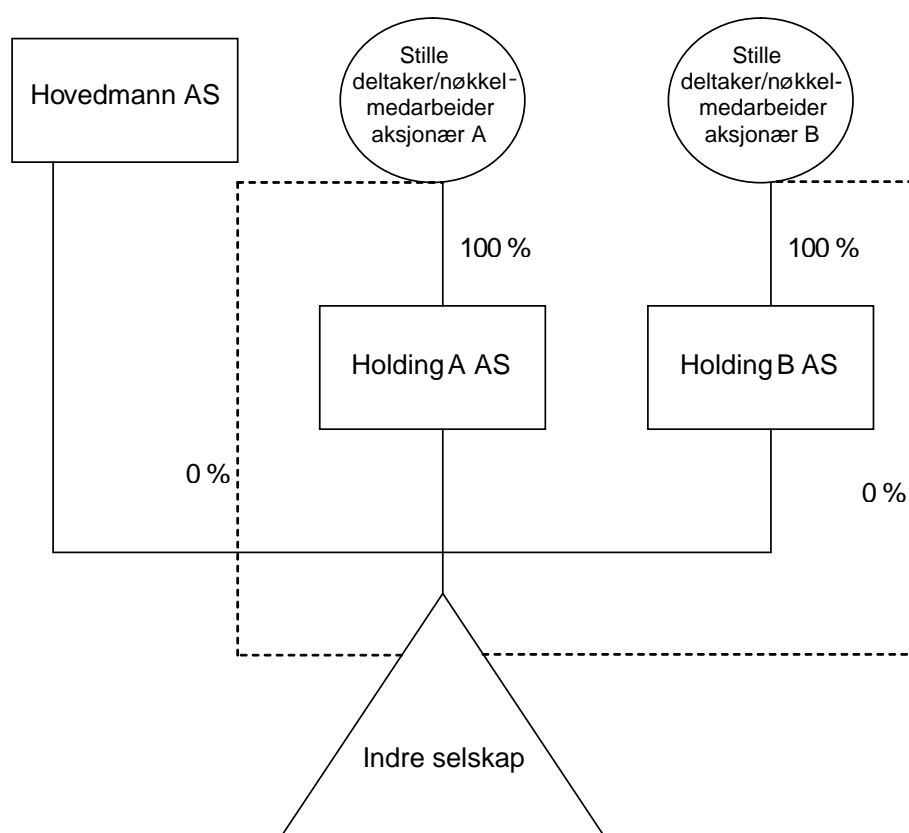
I andre omstrukturerte indre selskap har de tidligere personlige stille deltakere også overført sin andel til heleide aksjeselskaper. De har en ordinær ansettelsesavtale hos hovedmannen og mottar lønn fra det indre selskapet (via hovedmannen). Som skissert ovenfor skyldes avkastningen som tilfaller heleid aksjeselskap, aksjonærens arbeidsinnsats i det indre selskapet. Det er da nærliggende å legge til grunn at en del av denne avkastningen anses tilflytt aksjonæren som lønn fra det indre selskapet. Kun en liten del av det indre selskapets overskudd er skapt av den kapitalen som

aksjeselskapene har skutt inn i selskapet. Inntekten flyttes for skattemessige formål til aksjonæren for skattlegging. Det indre selskapet må da betale arbeidsgiveravgift på det omklassifiserte beløpet, jf. folketrygdloven § 23–2. Utbetaling av lønn og beregning av arbeidsgiveravgift gjøres formelt hos hovedmannen, men flyttes deretter over til det indre selskapets regnskap som rett objekt.

Problemet i disse sakene er således ikke et periodiserings spørsmål som flere hevder – inntekt inn i eget heleid aksjeselskap vil bli beskattet ved utdeling til aksjonær (utover skjermingsfradraget). Sakene reiser spørsmålet om inntekten er tilordnet rett skattesubjekt. Det er heller ikke snakk om gjennomskjæring av selskapsstrukturen som noen har oppfattet det som.

En ting er sikkert, en slik endret tilordning medfører en utfordring både i forhold til skatteetaten og selskapet/deltakere/partnere. Det blir mange involverte parter å gjøre skattemessige endringer på. Det ville også komme opp selskaps- og regnskapsmessige problemstillinger i kjølvannet av dette.

Strukturen i de indre selskapene etter 1.1.2006 kan illustreres slik:



Tilordning til deltakere i indre selskap uten eierandel

De fleste indre selskapene har tilpasset seg deltakermodellen som ble gjeldende fra inntekståret 2006. Flere av deltakerne i de indre selskapene har som en tilpasning til deltakermodellen overdratt sin personlige eide eierandel til heleid aksjeselskap.

Det er nå kommet inn en ny gruppe deltakere i de indre selskapene som ikke har eierandel i selskapet, men som deltar med sin arbeidsinnsats. Etter selskapsavtalen har de arbeidspunkt. De har normalt kun ett begrenset ansvar med en innskuddsforpliktelse, ofte også kun en begrenset innskuddsforpliktelse i forhold til underskudd i selskapet. Disse indre selskapene har nå flere typer deltakere:

- stille deltaker som deltar med sin arbeidsinnsats – partner/working partner
- stille deltaker som deltar med kapitalinnskudd – andelseier

Spørsmålet er da om en slik deltaker kan anses som deltaker både i selskaps- og skatterettslig forstand. Eller skal de ha en annen status som garantist, lånetaker e.l.? I sistnevnte tilfelle må de ytelsene de mottar vurderes som skattepliktig lønnsinntekt fra hovedmannen med de plikter slike ytelser medfører.



TILPASSET SEG: Flere av deltakerne i de indre selskapene har som en tilpasning til deltakermodellen overdratt sin personlige eide eierandel til heleid aksjeselskap.

Andelseiere i selskapet

Den normale deltaker og andelseier i et indre selskap har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Ansvarer er ofte begrenset til en andel i selskapets risikokapital etter deltakers eierandel. Hos enkelte indre selskaper er dette ansvarsbeløpet innbetalt i sin helhet eller delvis, i andre selskaper er ingenting innbetalt. Andelseier har ingen forpliktelse ovenfor det indre selskapet utover det avtalte kapitalinnskuddet.

Partnere i selskapet

Den nye gruppen deltakere som har oppstått innenfor indre selskap – partnere – har også et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Ansvarer er begrenset til et fast beløp pr. partner. Dette ansvarsbeløpet varierer mellom noen tusen kroner og flere hundre tusen kroner. Som regel gjelder dette ansvarsbeløpet kun når selskapets har regnskapsmessig underskudd. Partnerne har dermed ingen andel i selskapets kapital, og er i ligningsoppgavene oppført med en eierandel på 0 %.

Partnerne skal som «innskudd» i selskapet bidra med sin arbeidsinnsats. Denne arbeidsinnsatsen skal gi grunnlag for arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2–26. Dette er regulert i selskapsavtalen. Arbeidsgodtgjørelsen er ofte delt i et fast beløp og et resultatavhengig beløp. Arbeidsgodtgjørelse (fast beløp) utbetales ofte uavhengig av om selskapets går med overskudd eller underskudd. Noen selskaper gir kun arbeidsgodtgjørelse ved overskudd i selskapet. I noen selskaper har partnerne kun rett til arbeidsgodtgjørelse, og ingen del av selskapets overskudd.

Deltakere med begrenset ansvar kan etter Lignings-ABC 2009/10 side 276 velge om en arbeidsgodtgjørelse skal skattlegges som dette eller som lønn.

Etter selskapsloven § 2–6 plikter ikke en deltaker å gjøre innskudd i selskapet i større utstrekning enn det som følger av selskapsavtalen. En deltaker er ikke forpliktet til å yte kapitalinnskudd. Dette avviker i forhold til kommandittselskap der 2/5 av selskapskapitalen må innbetales, jf. selskapsloven § 3–1 første ledd. Innskuddsforpliktelsen i indre selskap kan dermed også variere fra deltaker til deltaker. Dette vil for et ansvarlig selskap fremkomme i selskapsavtalen, se selskapsloven § 2–3 andre ledd bokstav e. Indre selskaper har ikke noe lovpålagt krav til selskapsavtale, men i praksis lages dette også for den type selskaper. Kapitalinnskudd kan avtales i flere former som for

eksempel penger, fast eiendom, goodwill. Det kan gjøres innskudd i objekter som ikke vil fremkomme i selskapets balanse. Innskudd i form av arbeidsinnsats kan avtales innenfor selskapslovens bestemmelser, jf. Woxholt side 91. Partnerne kan dermed gjøre innskudd i form av sin arbeidsinnsats.

Rettsbildet i selskapsretten

Vurdering av om en partner kan være deltaker uten eierandel, er i utgangspunktet et selskapsrettslig spørsmål. Dette må løses i henhold til selskapslovens regelverk, men vil igjen gi betydning for den skattemessige vurderingen.

I selskapsloven finnes det ingen definisjon av «deltaker». Selskapsloven § 1–1 første ledd angir virkeområdet for loven:

«Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser.»

Deltakernes ansvar og plikter er kommentert i NOU 1980:19 side 107:

«Videre krever lovutkastet at virksomheten må skje for deltakernes regning og risiko. I dette ligger at deltakerne må være forpliktet til å dekke underskudd på driften av virksomheten og underbalanse i virksomhetens formuesstilling. Uten at det er sagt direkte, vil deltakerne på den annen side ha rett til andel i overskudd på driften og overbalanse i formuesstillingen. En som måtte være interessert i en virksomhet ved å ha krav på betaling uten hensyn til om virksomheten går med overskudd, er ikke «deltaker» i et selskap. Karakteristisk for selskapsdeltakere er altså at de sitter igjen med «resten» til fordeling, enten resten er positiv eller negativ.»

Departementet slutter seg til ovennevnte avsnitt fra NOU i Ot.prp. nr. 47 (1984–85) kapittel II punkt 2.2.

Lovforarbeidene legger til grunn at deltakerne må ha rett til andel av overskudd fra driften. En som også vil ha krav på dette ved underskudd, anses ikke å være deltaker.

Dette vil videre kunne innebære at en som ikke har rett til overskudd, ikke kan anses å være deltaker i selskapet.

Så lenge det indre selskapet driver næringsvirksomhet, vil dette «smitte» over på de øvrige deltakerne. Virksomhetskravet anses da oppfylt for de som er deltakere.

I selskaper finnes det tilfeller der de personlige stille deltakerne uten eierandel (partnere) kun har krav på arbeidsgodtgjørelse. Spørsmålet da blir om krav på arbeidsgodtgjørelse kan anses for å være en del av selskapets overskuddsfordeling. Hvis ikke, kan dette da bety at partnere med kun rett på arbeidsgodtgjørelse ikke kan anses å være deltakere?

Deltaker som tar del i forvaltningen av selskapet eller yter en arbeidsinnsats, har etter selskapsloven § 2–26 første ledd krav på særskilt godtgjørelse for dette arbeidet. Slik særskilt godtgjørelse er etter selskapsloven § 2–25 første ledd annet punktum definert som en driftskostnad.

«Deltaker som tar del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte yter en arbeidsinnsats i selskapets virksomhet, har krav på å få utbetalt særskilt godtgjørelse for dette.»

Slik særskilt godtgjørelse er etter selskapsloven § 2–25 første ledd annet punktum definert som en driftskostnad.

«Godtgjørelse i henhold til § 2–26 første ledd skal regnes som en driftskostnad.»

En slik forståelse er også lagt til grunn i NOU 1980:19 kapittel 10 i bemerkning til lovfor-slagets § 26 (nå selskapsloven § 2–25). I NOU fremkommer det at arbeidsgodtgjørelse etter annet punktum er å anse som en driftskostnad og ikke som en overskuddsfordeling. Dette samme synspunktet følger av Ot.prp. nr. 47 (1984–85) kapittel V punkt 2.2 med merknader til selskapsloven § 2–25. Departementet uttaler i sakens anledning også:

«Rentegodtgjørelse etter annet ledd, skal i motsetning til vederlag for arbeidsinnsats etter første ledd annet punktum, anses som disponering av årsoverskudd.»

Her fremkommer det igjen at arbeidsgodtgjørelse ikke er en overskuddsdisposisjon.

Lovforarbeidene legger helt klart til grunn at arbeidsgodtgjørelse ikke er en overskuddsdisponering. Ordlyden i selskapsloven § 2–25 tilsier også denne forståelsen. Den særskilte godtgjørelsen etter selskapsloven § 2–26 kommer med bakgrunn i en arbeidsinnsats, og ikke som følge av en eierposisjon og/eller kapitalinnskudd i selskapet. Arbeidsinnsats kan honoreres med arbeidsgodtgjørelse i underskuddssituasjoner.

Selskapsrettslig kan det dermed se ut som at partnere uten krav på overskuddsandel ikke kan anses som deltakere i selskapet.

Disse partnerne har ingen eierandel i selskapets eiendeler. Hovedregelen i selskapsloven § 2–33 andre ledd er at eiendelen skal deles likt mellom deltakerne (etter antall hoder) og ikke etter innskudd. Denne fordelingen kan imidlertid avvikes ved avtale, typisk i selskapsavtalen, etter selskapsloven § 2–33 femte ledd. Da partnerne ikke bidrar med innskudd som direkte gir selskapet eiendeler, synes det fornuftig at disse ikke har eierandel i selskapets eiendeler. Den skattemessige fordelingen av selskapets formue følger selskapsavtalen/selskapsloven, se Lignings-ABC 2009/10 side 273.

Måten å organisere indre selskap på fra 1.1.2006, med partnere som deltar med sin arbeidsinnsats og kun et begrenset ansvar ved underskudd, er ny. Selskapsloven gir adgang til å avvike fra loven gjennom en selskapsavtale på flere punkter. Fordeling av overskudd og underskudd skal i utgangspunktet deles likt mellom deltakerne, se selskapsloven § 2–25 første ledd. En annen fordeling av overskudd/underskudd kan etter selskapsloven § 2–25 fjerde ledd reguleres i en selskapsavtale, for eksempel etter kapitalinnskudd. En slik avtale kan dermed medføre at deltaker (partner) uten eierandel, men kun en begrenset innskuddsforpliktelse ved underskudd, sitter igjen med arbeidsgodtgjørelse og ikke overskudd. Om arbeidsgodtgjørelsen er satt til rett størrelse er da neste spørsmål, som vi ikke berører videre.

Selskapsrettslig mener vi at en partner uten eierandel og uten krav på overskuddsandel anses som en ordinær deltaker i et indre selskap.

Lik løsning selskapsrettslig og skatterettslig

Etter selskapsretten er arbeidsgodtgjørelse en driftskostnad. Skattemessig er arbeidsgodtgjørelsen næringsinntekt for deltakeren. Spørsmålet er om arbeidsgodtgjørelse skattemessig er en driftskostnad eller en overskuddsfordeling.

I Norsk Bedriftsskatterett side 704 er det lagt til grunn at arbeidsgodtgjørelse er en overskuddsdisponering – fordeling av overskudd. Det er henvist til Lignings ABC-2007/08 side 265 (i ABC 2009/10 side 277) der det står:

«Godtgjørelse for ansvarlig deltakers arbeidsinnsats i selskapet behandles regnskapsmessig som en driftskostnad i selskapet, men skal for deltakeren skattemessig

behandles som en fordeling av overskudd i selskapet og ikke som lønn. Dette vil gjelde både ansvarlig deltaker med ubegrenset personlig ansvar for hele selskapets forpliktelser, f.eks. i et ANS, og deltaker med ubegrenset ansvar for en brøkdel av selskapets forpliktelser, f.eks. i et DA. Slik arbeidsgodtgjørelse tilordnes deltakeren(e) før resten av inntekten i selskapet fordeles etter selskapsavtale eller selskapsloven.»

Samme synspunkt er også inntatt i Inntekt av virksomhet – Virksomhetsbegrepet i skatteretten side 160.

Arbeidsgodtgjørelsen vil ikke ha karakter av «lønn» i skattemessig forstand. Godtgjørelsen må ses på som andel av næringsoverskudd når det gjelder fastsettelse av alminnelig inntekt, en integrert beskatning. I tillegg blir slik virksomhetsinntekt alltid ansett som personinntekt etter skatteloven § 12–2 bokstav f.

Det er dermed ikke samsvar mellom den selskaps- og skatterettslige behandlingen av arbeidsgodtgjørelse. Spørsmålet er da om man kan opprettholde denne forskjellsbehandlingen når det gjelder vurderingen av om arbeidsgodtgjørelse er en overskuddsdisponering eller en driftskostnad.

Vi finner ikke at det er grunnlag for å behandle arbeidsgodtgjørelse forskjellig selskapsrettslig og skatterettslig i forhold til dette spørsmålet. Selskapsretten må etter vår oppfatning generelt gå foran skatteretten i disse spørsmålene. Det at man på ett enkelt punkt har valgt forskjellig løsning selskapsrettslig og skatterettslig, tilsier ikke at dette uten videre kan gjøres også i andre sammenhenger. Det vises til at den skatterettslige behandlingen av arbeidsgodtgjørelsen som næringsinntekt ikke har noen selskapsrettslige konsekvenser.

Det vil på et så sentralt område innenfor selskapsretten være naturlig med den samme selskaps- og skatterettslige behandlingen.

Selskapet avtaler at arbeidsgodtgjørelsen er en del av overskuddsdisponeringen

Fordeling av overskudd og underskudd mellom deltakerne er regulert av selskapsloven § 2–25. Etter selskapsloven § 2–25 første ledd annet punktum er arbeidsgodtgjørelse en driftskostnad for selskapet. Bestemmelsene i selskapsloven § 2–25 kan etter § 2–25 fjerde ledd fravikes. Kan da deltakerne i en avtale bestemme at arbeids-

godtgjørelse ikke er en driftskostnad, men overskuddsdisponering? Får dette da igjen innvirkning på spørsmålet om man kan være deltaker uten eierandel?

Ut fra lovens ordlyd legger vi til grunn at en avtale der arbeidsgodtgjørelse defineres som en overskuddsdisponering, og ikke en driftskostnad, kan utarbeides. En avtale kan legge til grunn at arbeidsgodtgjørelse behandles på samme måte som renter etter selskapsloven § 2–25 annet ledd. Arbeidsgodtgjørelsen er da en overskuddsdisponering. Arbeidsgodtgjørelsen fordeles da først og resterende overskudd etter eierandel. Hvis selskapet har et underskudd, vil deltakerne ikke være berettiget til arbeidsgodtgjørelse.

Dette selskapsrettslige synspunktet må også legges til grunn ved den skattemessige behandlingen. Den skattemessige behandlingen legger opp til at arbeidsgodtgjørelsen er en overskuddsdisponering, jf. ovenfor.

Juridisk litteratur

En drøftelse av spørsmålet om en stille deltaker som vilkår for nettolikning må ha en eierandel i det indre selskapet, er inntatt i *Bedrift, selskap og skatt* (4. utgave) side 509. Det konkluderes med at spørsmålet er tvilsomt. Det som her drøftes er nok i forhold til skatterettslige vurderinger, spesielt i forhold til nettolikning. Vår drøftelse tar utgangspunkt i at spørsmålet om man kan være deltaker uten eierandel primært er et selskapsrettslig spørsmål, hvor den skatterettslige løsningen må forankres selskapsrettslig. Forholdet som der

beskrives synes å ha som utgangspunkt at man har en annen eierandel i driftsmidlene enn i selskapet. De personlig stille deltakerne vi omtaler har en eierandel i både driftsmidler og i selskapet på null prosent.

Det vises til en uttalelse fra Finansdepartementet av 21. mars 1994. I uttalelsen legges det til grunn at dersom et deltakerlig net selskap eier driftsmidler anses alle deltakerne å ha en eierandel i driftsmidlene. Det er nok forutsatt at deltakerne i denne uttalelsen har en eierandel i selskapet som ikke er tilfellet i forholdet vi omtaler. Uttalelsen kan derfor ikke legges til grunn.

I Norsk Bedriftsskatterett side 754–755 drøftes spørsmålet om selskapsdeltakelse forutsetter eiendomsrett i forhold til nettolikning. Det vises til Zimmers uttalelse og det legges til grunn at det meste taler for at man etter gjeldende rett ikke kan konstruere indre selskaper uten eiendomsrett til selskapets eiendeler.

Ingen av disse diskuterer forholdet opp mot de selskapsrettslige forhold der man i selskapsavtalen kan avvike fra hovedregelen i selskapsloven. Vi finner dermed ikke å kunne vektlegge disse kildene.

Mulige videre konsekvenser

Vi legger dermed til grunn at personlig stille deltakere (partnere) med et begrenset ansvar og med kun rett til arbeidsgodtgjørelse selskaps- og skatterettslige kan anses som deltakere.

Det er ingen tradisjon i Norge for gjennomskjæring av selskapsformer. En slik sak vil nok være mer «tung» å få gjennom i rettsvesenet, enn den tilordningen som nå ser ut til å skje i neste fase i sakene om indre selskap.

Som en følge av de selskapsmessige endringene som er foretatt, blir det på bakgrunn av de rettsavgjørelser som har falt, naturlig å vurdere om utbetalingen til de personlige stille deltakernes heleide aksjeselskap, er korrekt tilordnet. Forpliktelsen til å yte arbeidsinnsats i det indre selskapet følger av selskapsavtalen, og er tilknyttet de personlige deltakerne og ikke deres aksjeselskaper.

Ut fra tidligere rettsavgjørelser, ligger det i kortene at utdeling til de heleide aksjeselskapene utover en normalavkastning må vurderes tilordnet den personlige stille deltakeren (aksjonæren) som arbeidsgodtgjørelse.

Litteraturliste

Lignings-ABC 2008/09 og Lignings-ABC 2009/10.

Selskapsloven med kommentarer/Geir Woxholt – 6. utgave 2005.

Ansvarlige selskaper og Indre selskaper/Magnus Aarbakke – 6. utgave.

Norsk Bedriftsskatterett/Ole Gjems-Onstad – 7. utgave.

Bedrift, selskap og skatt/Fredrik Zimmer m.fl. – 4. utgave.

Inntekt av virksomhet – Virksomhetsbegrepet i skatteretten/Gregar Berg-Rolness – 1. utgave 2009.

Gyldendal rettsdata/Skatterett.

Garantier – beregning av armlengdeprovisjon

Artikkelen er forfattet av:



Senior Consultant/Siviløkonom
Amrit Paul Singh
Deloitte Advokatfirma AS Transfer Pricing Services



Advokatfullmektig
Merethe Bryn
Deloitte Advokatfirma AS Transfer Pricing Services

Artikkelen omhandler armlengdeprovisjon for garantier. Spesielt gjennomgås anvendelse av en metode som ser på sannsynlighet for mislighold ved prising av lånegarantier, som et alternativ til de konvensjonelle metodene ved interessefellesskap.

Priser og vilkår ved konserninterne transaksjoner skal være i henhold til armlengdeprinsippet, jf. skatteloven § 13–1 og OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 1. Hvis dette ikke er tilfellet, kan ligningsmyndighetene fastsette inntekten ved skjønn. Forskrift av 7. desember 2007 § 2, jf. ligningsloven § 4–12, definerer armlengdeprinsippet som følger:

«Prinsippet om at kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak