

Kommentar til artikkel i RR nr. 5 2010:

# Indre selskap og omklassifisering

**I Revisjon og Regnskap nr. 5 2010 var det inntatt en artikkel som redegjorde for utvalgte problemstillinger knyttet til «Indre selskap og tilordning av inntekt». Artikkelen tar opp en rekke spørsmål som er reist i sakene om omklassifisering av eieroverskudd til arbeidsgodtgjørelse for deltakere i indre selskaper. Enkelte deler av artikkelen foranlediger noen kommentarer.**



## Klarlegging av faktum, fritt skjønn og juridisk metode

I artikkelen redegjør forfatterne (som alle er ansatt i Skatt øst) blant annet for de ulike rettslige grunnlagene for omklassifisering. Det fremholdes at ligningsloven § 8–1 gir ligningsmyndighetene et slikt rettsgrunnlag. Artikkelen skaper etter mitt syn uklarhet om forholdet mellom faktum og juss i rettsanvendelse. I artikkelen vises det blant annet til følgende uttalelse i Enskilda-dommen (Rt. 2009 side 105, avsnitt 57):

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

Blant annet på bakgrunn av denne uttalen konkluderer forfatterne som følger:

«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».

### Utgangspunkt

Når skattyter utarbeider selvangivelsen, må han for det første ta stilling til hvilket faktum som skal legges til grunn. For det andre må han ta stilling til hvordan rettsreglene er å forstå, og han må legge sin tolkning av skattereglene til grunn ved utfyllingen av ligningspapirene.

Ved ligningen er ligningsmyndighetene (selvfølgelig) ikke bundet av det faktum skattyter har lagt til grunn eller de rettslige vurderingene han har gjort. Ligningsloven § 8–1 gir ligningsmyndighetene rettslig grunnlag for å fravike skattyters selvangivelse. Når det gjelder faktum, følger det uttrykkelig av bestemmelsen at ligningsmyndighetene «avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen». Dersom skattyter har oppgitt at han eier en gul Volvo, men annen informasjon ligningsmyndighetene har tilsier at det mest sannsynlig er tale om en svart Volvo, kan ligningsmyndighetene legge til grunn for ligningen at Volvoen er svart.

Spørsmålet er om endring av det faktum som skal legges til grunn for ligningen, gir utslag i en endret beskatning. Dette må løses ved en tolkning av de materielle skattereglene. Tolkningen følger alminnelig rettskildelære. Dette er ikke spørsmål om tolkning eller anvendelse av ligningsloven § 8–1, og det er derfor ikke en sannsynlighetsvurdering av hva som er faktum eller som ligningsmyndighetene uttrykker det «hva som er realiteten».

Det at ligningsmyndighetene kan fravike skattyters (eventuelt uriktige) juridiske vurderinger er alle enige om, og man kan godt se ligningsloven § 8–1 som en *prosessuell* hjemmel for å fravike skattyters rettslige vurdering. Det er imidlertid like klart at skatteregelens materielle innhold må fastlegges etter en tolkning av den aktuelle regelen.

I eksempelet foran vil bilens formuesverdi ved ligningen ikke bli endret, fordi det følger av de materielle skattereglene at det er irrelevant om bilen er gul eller svart (selv om det i realiteten kan ha betydning for markedsverdien). Dersom det sannsynliggjøres at det dreier seg om en Audi, og ikke en Volvo, ville imidlertid bilens formuesverdi bli endret, nettopp fordi det følger av de materielle skattereglene at en Audi skal verdsettes annerledes enn en Volvo.

Med andre ord: En endring av det faktum skattyter har lagt til grunn ved utfyllingen av selvangivelsen i medhold av ligningsloven § 8–1, vil ikke nødvendigvis lede til endret beskatning, men kan (selvsagt) gjøre det. Om en endring av faktum leder til endret beskatning, avgjøres av en tolkning av de materielle skattereglene. Det er ikke et spørsmål ligningsmyndighetene kan eller skal avgjøre ved fritt skjønn etter ligningsloven § 8–1.

### Når kan omklassifisering foretas?

Omklassifisering av eieravkastning (utbytte på aksjer eller andeler i selskaper etter selskapsloven) til arbeidsgodtgjørelse for skatteformål, innebærer ikke noe annet eller mer komplisert enn at det

utbetalte beløp skattlegges etter en annen bestemmelse i skatteloven enn det skattyter har lagt til grunn. Det sentrale spørsmålet i disse sakene er om det er rettslig grunnlag for å skattlegge beløpet som personinntekt etter skatteloven § 12–2 bokstav a (for ansatte medarbeidere) eller skatteloven § 12–2 bokstav f (for aktive deltakere i selskaper etter selskapsloven).

Det følger av skatteloven § 12–2 bokstav a og § 12–2 bokstav f at henholdsvis «fordel vunnet ved ... arbeid» og «godtgjørelse ... for arbeidsinnsats» kan skattlegges som personinntekt. Begge bestemmelsene oppstiller et krav om en viss tilknytning mellom den «fordel» eller «godtgjørelse» skattyter har mottatt og den arbeidsinnsats vedkommende har utført. Dersom tilknytningskravet er oppfylt, foreligger det rettslig grunnlag for å skattlegge godtgjørelsen som personinntekt. Dersom tilknytningskravet ikke er oppfylt, er det ikke rettslig grunnlag i § 12–2 for å skattlegge eieravkastningen som personinntekt. Det er da selsagt heller ikke anledning til å skattlegge beløpet som personinntekt under henvisning til ligningsloven § 8–1 (for ordens skyld: jeg tror for øvrig ikke at ligningsmyndighetene eller domstolene mener det).

Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, må ligningsmyndighetene (og senere domstolene) først ta stilling til hvilket faktum som skal legges til grunn, dvs. hvilke faktiske tilknytningspunkter som finnes mellom arbeidsinnsats og de utbetalte beløp. Skattyters vurdering av faktum kan ligningsmyndighetene fravike etter ligningsloven § 8–1, jf. foran. Deretter må det vurderes om de faktiske tilknytningspunktene som finnes er relevante (og hvilken vekt de skal tillegges) etter skatteloven § 12–2, dvs. en tolkning av § 12–2.

## Faktum og fritt skjønn i omklassifiseringssaker

Faktum i omklassifiseringssaker består ofte dels av «ja/nei»-spørsmål og dels av skjønnsmessige vurderinger som ikke har noe eksakt svar. For eksempel kan skattyter anføre at det ikke var et vilkår for å motta det omtvistede beløpet at han arbeidet i virksomheten. Ligningsmyndighetene og domstolene må da ta stilling til om dette var et vilkår eller ikke. Avgjørelsen beror på en tolkning av avtalen partene i mellom, og det faktum som legges til grunn i denne vurderingen skal være det mest sannsynlige, jf. ligningslo-

ven § 8–1. Selve avtaletolkningen følger selvfølgelig alminnelig kontraktsrett. Domstolene har full prøvelsesrett når det gjelder ligningsmyndighetenes vurdering av avtalen – både det faktum som ligningsmyndighetene finner bevist og den kontraktsrettslige tolkningen. Se for eksempel Hitec-dommen (Rt. 2009 side 813), der Høyesterett nettopp foretok en slik vurdering (og kom til samme resultat som ligningsmyndighetene).

Partene kan også være uenige om skattyter har mottatt et markedsmessig vederlag for sin arbeidsinnsats. Dette er også et spørsmål om faktum som ligningsmyndighetene kan og skal vurdere med hjemmel i ligningsloven § 8–1, men vurderingen er skjønnsmessig. Det er i denne type vurderinger at spørsmålet om ligningsmyndighetenes «frie skjønn» normalt oppstår.

Det følger av Enskilda-dommen i avsnitt 112 at domstolene i prinsippet har full prøvelsesrett. Dette er også lagt til grunn i Boston Consulting-dommen og Hitec-dommen. Men som følge av at det skjønn som skal utøves aldri vil lede til et eksakt resultat, vil domstolenes prøvelse i praksis innebære en vurdering av om det resultatet ligningsmyndighetene har kommet til, ligger innenfor et «fornuftig intervall». Det er viktig å fastholde at domstolene har full prøvelsesrett (og etter mitt syn plikt) og det er derfor ikke tilstrekkelig for domstolene å opprettholde ligningsmyndighetenes skjønn ved å vise til at prøvelsesretten er begrenset.

I artikkelen i Revisjon og Regnskap gir forfatterne inntrykk av at bevisvurderingen i sakene om omklassifisering hører under ligningsmyndighetenes frie skjønn. Det følger av dommene som er nevnt foran, at det ikke finnes noe slikt «fritt skjønn». Faktum skal ligningsmyndighetene fastlegge etter en «fri bevisbedømmelse», men bedømmelsen er ikke unnatt domstolenes prøvelsesrett.

## Tilnærming i omklassifiseringssaker

I Boston Consulting-dommen uttalte høyesterett følgende:

«Sakens hovedspørsmål gjelder vurderingen av om utbetalinger fra det indre selskapet til de stille deltakerne – som skattyter har klassifisert som næringsinntekt (utbetaling av overskuddsandeler) – i realiteten helt eller delvis er godtgjørelse for arbeidsinnsats i det deltakerlignede

selskapet. I så fall skulle utbetalingene helt eller delvis vært klassifisert som personinntekt, jf. skatteloven § 12–2 bokstav f.» [min understreking]

Uttalelsen synes å gi forfatterne av artikkelen i Revisjon og Regnskap rett i at det er et rent faktum-spørsmål om en inntekt skal skattlegges etter § 12–2 bokstav f (om en utbetaling «i realiteten helt eller delvis er godtgjørelse» er tilsynelatende et spørsmål om faktum). Høyesteretts begrunnelse viser imidlertid at det ikke er et rent faktum-spørsmål.

Tradisjonell rettsanvendelse innebærer at det først er dersom skatteloven § 12–2 bokstav f kommer til anvendelse på det beviste faktum, at man i skattemessig forstand kan tale om «arbeidsgodtgjørelse». Tilnærmingen i dommene om de indre selskapene synes å være motsatt, og effekten er at klarlegging av faktum, tolkning av den materielle skatteregelen og subsumsjonen fremstår som én felles prosess. Man vurderer faktum og bestemmer seg for om utbetalingen «i realiteten er arbeidsgodtgjørelse», og i så fall er det automatisk i at skatteloven § 12–2 bokstav f kommer til anvendelse. Ved en slik tilnærming får man ikke en reell vurdering av om de faktiske tilknytningspunktene som er funnet bevist, etter en riktig tolkning av skatteloven § 12–2 bokstav f er relevante og hvilken vekt de skal ha. (I Høyesterettsdommene fremgår det imidlertid implisitt at de momentene det vises til er relevante og avgjørende ved anvendelsen av den materielle skatteregelen).

Høyesteretts tilnærming i Kruse Smith-dommen, som også gjaldt omklassifisering, er etter mitt syn god. I dommen foretok Høyesterett først en vurdering av faktum, og deretter en systematisk vurdering av om de faktiske tilknytningspunktene mellom arbeidsinnsats og utbetalingene som ble påberopt av staten var relevante ut i fra en riktig tolkning av den materielle skattebestemmelsen § 5–1. I den saken kom Høyesterett til at det ikke skapte tilstrekkelig tilknytning mellom arbeidsinnsats og utbetalingene at det var en betingelse for eierskapet at vedkommende var ansatt. Heller ikke det at prisen var svært lav sammenlignet med den reelle verdien av virksomheten, skapte en slik tilknytning som den materielle skattebestemmelsen krever. I dommene om de indre selskapene synes det motsatte å være lagt til grunn.

### Betydning av arbeidsinnsatsens «markedsverdi»

Et annet tema i artikkelen er hvilken betydning det har om de stille deltakerne har mottatt en arbeidsgodtgjørelse som er markedsmessig. Utgangspunktet for vurderingen av om arbeidsgodtgjørelsen størrelse har betydning, må etter mitt syn være følgende:

**For det første:** Det at skattyter ikke utnytter sitt inntekspotensial fullt ut, er ikke et selvstendig rettslig grunnlag for å beskatte vedkommende for en høyere inntekt. Dersom ligningsmyndighetene legger til grunn at skattyter kunne forhandlet seg frem til en årlig arbeidsgodtgjørelse på NOK 1 000 000, mens skattyter rent faktisk kun mottar 750 000, er det i utgangspunktet ikke rettslig grunnlag for å skattlegge vedkommende for differansen (med mindre skatteloven § 13–1 kommer til anvendelse). Dette er en alminnelig anerkjent tolkning av skattelovens regler (dvs. det foreligger ingen «fordel» eller «godtgjørelse» i skattelovens forstand).

**For det andre:** En skattyter som har forhandlet seg frem til en betaling for sin arbeidsinnsats på NOK 1 000 000, vil (normalt) ikke vinne frem med at alt over NOK 750 000 er overbetaling og derfor ikke kan skattlegges som arbeidsgodtgjørelse. Det skyldes at hele beløpet har en slik tilknytning til arbeidsinnsatsen, at den kan skattlegges som arbeidsgodtgjørelse etter skatteloven § 12–2 bokstav a eller f.

I praksis er det som regel der skattyter mottar både arbeidsgodtgjørelse og eier-

avkastning (eventuelt andre typer fordele) at disse spørsmålene oppstår. Utgangspunktene over må imidlertid gjelde også i disse tilfellene.

Det er i disse tilfellene viktig å ta utgangspunkt i at det er de faktiske tilknytningspunktene som foreligger, som eventuelt kan lede til omklassifisering. Det at skattyter etter ligningsmyndighetenes syn ikke utnytter sitt inntekspotensial fullt ut (ved å motta for lav arbeidsgodtgjørelse), skaper ikke i seg selv tilknytning mellom vedkommendes eieravkastning og utført arbeidsinnsats. Men i tvilstilfeller, der det foreligger en viss tilknytning mellom arbeidsinnsats og eieravkastning, vil det være et tilleggsmoment som kan tale for omklassifisering at arbeidsgodtgjørelsen ikke er markedsmessig.

### Betydningen av naken inn/naken ut

Et annet moment som har vært trukket frem i omklassifiseringssakene, som også fremgår av artikkelen, er at vesentlige innsatsfaktorer i virksomheten, såkalte systemverdier osv., er særlig tilknyttet hovedmannen. Begrunnelsen er at eierandeler erverves og avhendes basert på «naken inn/naken ut-prinsippet». Den logiske betraktningen synes å være at de stille deltakerne ikke er «ordentlige eiere», fordi de ikke betaler for eller får betalt for markedsverdien av innsatsfaktorene i virksomheten ved inn- og uttreden. Det er da hovedmannen som er den «virkelige eieren» av systemverdier osv. Etter mitt syn er denne betraktningen ikke alltid treffende.

I mange virksomheter utgjør «fellesskapet» som sådan en systemverdi som gjør det mulig å realisere høye inntekter. Fellesskapet og systemverdien består av summen av alle de stille deltakerne og hovedmannen. Det er ikke alltid tale om verdier som hovedmannen eller den enkelte stille deltaker kan realisere alene. Hovedmannen er avhengig av de stille deltakerne for å skape resultater, mens den enkelte stille deltaker er avhengig av de øvrige stille deltakere og ofte hovedmannen. Den verdien systemet har for hovedmannen, vil ofte være borte dersom samtlige stille deltakere trer ut av virksomheten.

Etter mitt syn er det derfor ikke riktig at denne typen systemverdier alltid er særlig tilknyttet hovedmannen, selv om stille deltakere trer inn og ut basert på bokførte verdier (naken inn/naken ut). At det bare er hovedmannen som skal ha eieravkastning av fellesskapets systemverdier i en slik situasjon, er etter mitt syn ikke opplagt.

### Avslutning

Det er etter mitt syn viktig å holde fast ved tradisjonell rettsanvendelse når man skal ta stilling til om en utbetaling kan skattlegges etter en annen bestemmelse enn det skattyter har lagt til grunn. Det må alltid klarlegges hva faktum er, men det må også tas stilling til hvor langt den materielle skatteregelen rekker. Den rettslige klassifiseringen av en utbetaling er aldri *bare* et spørsmål om faktum.

## Revisorforeningens doktorgradsstipend innen fagområdene revisjon og intern kontroll

**Formålet med stipendet er å fremme forskningsaktiviteten innen revisjon og intern kontroll.**

Fra fondet kan det deles ut inntil kr 1 000 000 pr. kandidat over minimum 3 år.

#### Vilkår for tildeling

Søkere må inneha en stipendiatstilling ved Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap ved Norges Handelshøyskole i hele tildelingsperioden. Videre må søkere legge frem en skriftlig plan for

gjennomføring av doktorgraden. Når doktorgraden er gjennomført, skal det fremlegges en skriftlig rapport for Utdelingskomiteen. Rapporten, eller en forkortet versjon, offentliggjøres i tidsskriftet *Revisjon og Regnskap* før den trykkes i noen annen publikasjon.

#### Søknad om stipend sendes til:

Den norske Revisorforening, Pb. 2914 Solli, 0230 OSLO.  
Merk konvolutten «Doktorgradsstipend».

Nærmere opplysninger fås ved henvendelse til Revisorforeningen ved adm. direktør Per Hanstad på telefon 23 36 52 00.