



UIT

NORGES
ARKTISKE
UNIVERSITET

Det juridiske fakultet

Klassifisering av inntekt for aktive eiere i deltakerlignede selskap.

Avhandlingen tar for seg klassifiseringen av inntekt for aktive eiere i deltakerlignede selskap, derunder ligningsmyndighetenes adgang til omklassifisering. Avhandlingen fokuserer på situasjoner hvor de aktive eierne ikke har ytet reelt vederlag for sin selskapsandel, og de problemstillingene dette reiser.

—
Av Sondre Antonsen

Liten masteroppgave i rettsvitenskap høst 2015

Antall ord i besvarelsen: 17.886



Innholdsfortegnelse

DEL I: INNLEDNING	4
1.1 PROBLEMSTILLINGEN	4
1.2 AVGRENSNINGER	6
1.3 HISTORIKK	7
1.4 DISPOSISJON	9
DEL II: BESKATNING ETTER GJELDENE RETT	10
2.1 SKATTESYSTEMET	10
2.1.1 ALMINNELIG INNTEKT	10
2.1.2 PERSONINNTEKT	15
2.1.3 ARBEIDSGIVERAVGIFT	16
2.1.4 PENSJONSRETTIGHETER	18
2.1.5 DELTAKERMODELLEN	19
2.1.6 OPPSUMMERING AV SKATTESATSER	21
2.2 SKATTEOPTIMAL KOMBINASJON AV INNTEKTSTYPER	22
2.2.1 ARBEIDSINNTEKT OG ARBEIDSGODTGJØRELSE	23
2.2.2 ARBEIDSINNTEKT OG KAPITALINNTEKT	25
2.2.3 ARBEIDSGODTGJØRELSE OG KAPITALINNTEKT	26
2.2.4 SAMMENLIGNING AV GJENNOMSNIITTSBESKATNINGEN OG SKATTEOPTIMAL KOMBINASJON AV INNTEKTER	28
2.2.5 OPPSUMMERING OG VEIEN VIDERE	32
DEL 3: OMKLASSIFISERING AV INNTEKT	33
3.1 GENERELT OM OMKLASSIFISERING	33
3.1.1 OMKLASSIFISERING I KRAFT AV OMGÅELSESNORMEN	34
3.1.2 OMKLASSIFISERING I KRAFT AV ALMINNELIG LOVTOLKNING	36
3.1.2 OMKLASSIFISERING I KRAFT AV SKTL. §13-1	37
3.1.3 RETTSPRAKSIS	38
3.2 RETTSPRAKSIS I "NAKEN INN – NAKEN UT"-TILFELLER	43
3.2.1 ENSKILDA-DOMMEN	43
3.2.2 "BOSTON CONSULTING"-DOMMEN	46
3.2.3 VURDERING AV RETTSPRAKSIS ETTER RETTSTILSTANDEN I FORKANT AV SKATTEREFORMEN	48
3.3 OMKLASSIFISERING ETTER GJELDENE RETT	50
DEL IV: OMKLASSIFISERING I "NAKEN INN – NAKEN UT"-SITUASJONER	54
4.1 GJELDENE RETT FOR "NAKEN INN – NAKEN UT"-MODELLEN	55
4.1.1 INNTEKTENS KARAKTER	56
4.1.2 NÆRHET TIL EIERANDEL	57
4.2 SAMLET VURDERING AV OMKLASSIFISERINGSADGANGEN I "NAKEN INN –NAKEN UT"-SITUASJONER	58
DEL V; AVSLUTNING	60
5.1 AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	60
DEL VI; KILDER	63

6.1 LOVER	63
6.2 FORARBEIDER	63
6.3 DOMMER	63
6.4 LITTERATUR	63
6.5 ANDRE KILDER	64

Del I: Innledning

1.1 Problemstillingen

Denne avhandlingen vil ta for seg klassifisering av inntekt for aktive eiere i selskap. Med aktive eiere menes her en fysisk person som har et arbeidstakerforhold til selskap hvor han også – direkte eller indirekte – innehar eierandel. I en slik situasjon vil den aktive

eieren ha krav for kompensasjon for sin arbeidsinnsats, samtidig som han typisk har krav på sin forholdsmessige andel i selskapets overskudd.

I det norske skattesystemet skilles det mellom alminnelig inntekt og personinntekt, noe som i sin karakter kan beskrives som de to hovedkategoriene for skatt. Disse to kategoriene skiller seg fra hverandre – de har forskjellige skattesatser og forskjellig beregningsgrunnlag. Generelt kan det sies at all inntekt i skatterettslig forstand beskattes som alminnelig inntekt, mens det kun er spesielt presiserte inntekter som beskattes som personinntekt. Derfor inneholder førstnevnte hovedkategori inntekter som kun beskattes som alminnelig inntekt, mens sistnevnte inneholder inntekter som omfattes av begge regelsettene.

Fremstillingens hovedproblemstillinger springer ut av det faktum at de to hovedmåtene aktive eiere kan skaffe seg inntekt fra selskapet på – kompensasjon for arbeidsinnsats i selskapet og utdeling av selskapsoverskudd – plasseres i hver sin hovedkategori. Førstnevnte skattlegges nemlig både som alminnelig- og personinntekt, mens sistnevnte kun beskattes som alminnelig inntekt. For å avgjøre hvordan den totale utdelingen fra selskapet til den aktive eieren skal fordeles mellom de to hovedkategoriene, er det nødvendig med en skatterettslig vurdering – en inntektsklassifisering – der det ses på hvordan de enkelte delene av de aktive eiernes totale inntekt er blitt innvunnet. Et moment her er at overskuddet i selskapet naturligvis avhenger av størrelsen på den arbeidskompensasjonen som de aktive eierne tar ut. Lav arbeidskompensasjon vil føre til større overskudd og derfor større utdeling – og vice versa. Dersom den aktive eieren selv klassifiserer sin egen inntekt uten at ligningsmulighetene har muligheter til å overprøve klassifiseringen, vil det derfor være anledning til å finne den ideelle kombinasjonen av arbeidskompensasjon og utdeling av overskudd – gitt at en slik ideell kombinasjon eksisterer. Det er derfor et viktig spørsmål å avgjøre i hvilken grad ligningsmyndighetene er bundet av de aktive eiernes egen inntektsklassifisering, og om det er anledning til å omklassifisere inntekten – dersom ligningsmyndighetene mener den opprinnelige klassifiseringen gir uønskede resultater.

Ut fra dette kan vi si at avhandlingens problemstillinger i hovedsak kan deles i to. Først må det spørres om det er forskjeller i beskatningen av de forskjellige inntektstypene, og

om det finnes en ideell kombinasjon av inntekt som kan gi aktive eiere en gunstigere skatteposisjon. Så må det stilles spørsmål om i hvilken grad ligningsmyndighetene er bundet av de aktive eierens egen klassifisering, og om det er anledning til å omklassifisere inntekten. Summen av disse to problemstillingene vil gi svar på hvordan inntektsklassifiseringen bør utføres etter gjeldende rett. Problemstillingene går hånd i hånd – dersom alle de forskjellige kombinasjonene av inntekt gir tilnærmet samme skatteresultat, er det nærliggende å si at ligningsmyndighetene neppe har særlig anledning til å kreve omklassifisering, all den tid det ikke er noe å hente på det. I motsatt tilfelle kan det tenkes at forskjellig klassifisering av inntekt utgjør store forskjeller og således er av stor samfunnsmessig betydning, noe som igjen vil tyde på at adgangen til omklassifisering bør være større.

1.2 Avgrensninger

Fremstillingen avgrenses i det følgende til tilfeller hvor de aktive eierne ikke har ytet reelt vederlag for sin selskapsandel. Dette er vanlig praksis i såkalte "kunnskapsbedrifter" – selskaper hvor de største verdiene kan sies å sitte mellom ørene på selskapets ansatte. Eksempler på kunnskapsbedrifter kan være advokat- og meglerselskaper, konsulentvirksomheter, m.m. I slike selskaper er de aktiva som til en hver tid befinner seg i selskapet ofte relativt lav – sett i forhold til selskapets objektive evne til å skape overskudd. En typisk situasjon kan da være at selskapene tilbyr nøkkelpersonell å tre inn på eiersiden i selskapet uten å yte reelt vederlag for selskapsandelen, men da med forbehold om at selskapsandelen ikke kan avhendes, og at den må avhendes vederlagsfritt tilbake til selskapet når ansettelsesforholdet avsluttes. I tillegg til dette er ofte driftsmateriellet eid av selskapet. På denne måten sikrer selskapet at nøkkelpersonell har incentiv til å gjøre sitt beste for selskapet, all den tid de selv vil ta del i selskapets eventuelle suksess. For den ansatte betyr dette at han får forholdsmessig andel i selskapets overskudd uten risiko for å tap, men han vil heller ikke profitere på eventuell verdistigning i selskapet – han plikter jo å avhende selskapsandelen vederlagsfritt ved uttreden. Dette er det som kalles for "naken inn – naken ut"-modellen; den ansatte trer "naken inn" uten å ta med seg andre verdier enn sin egen kompetanse, og har trer like "naken ut" igjen når forholdet til selskapet avsluttes. Spørsmålet om

hvilken rolle det faktum at aktive eiere ikke har ytet reelt vederlag for sin selskapsandel spiller i inntektsklassifiseringen er viet relativt beskjeden oppmerksomhet i teorien.

Fremstillingen avgrenses videre til klassifisering av inntekten til aktive eiere i deltakerlignede selskap. Dette fordi selskap organisert etter "Naken inn – naken ut"-modellen typisk er indre selskap – som er deltakerlignet – og dette fremstår derfor mest praktisk. Indre selskap er karakterisert av at de er selskap som ikke fremstår som selskap utad.¹ De består normalt av én hovedmann og flere stille interessenter, der hovedmannen er ansvarlig for selskapets forpliktelser og representerer dette utad. De stille interessentene er deltakere i selskapet og har normalt ansvar begrenset til et bestemt innskudd. Deltakerlignede selskaper omfatter ansvarlige selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi, og andre selskaper som er omfattet av sel. §1-1 første ledd.² Det sentrale i deltakerlignede selskaper er at selskapet selv ikke er skattesubjekt, og at selskapets resultat derfor skattlegges hos deltakerne forholdsmessig etter eierbrøk. Deltakermodellen vil behandles videre under.

1.3 Historikk

Det relevante rettsområdet var gjenstand for en omfattende lovendring i årene 2004-2005, noe som betyr at mye av rettskildematerialet utarbeidet i forkant av dette har begrenset betydning ved inntektsklassifiseringen etter gjeldende rett. Det er nødvendig å se på rettstilstanden før 2004-2005 ved flere anledninger senere i avhandlingen, og det gis derfor en kort oppsummering her.

Skattesatsstrukturen etter skattereformen av 1992 var karakterisert ved at kapitalinntekt i hovedsak kun ble beskattet som alminnelig inntekt uten tillegg, mens arbeidsinntekt ble beskattet som alminnelig- og personinntekt.³ Tanken bak dette var at kun inntekt som skyldes aktiv arbeidsinnsats skulle skattlegges med de progressive skattesatsene som inngår i personinntektsbeskatningen. Generelt betød dette at det var store forskjeller i marginalbeskatningen mellom inntekt vunnet ved arbeid og inntekt

¹ Sel. § 1-2 første ledd bokstav c.

² Sktl. § 2-2 andre ledd.

³ Begrepene kapital- og arbeidsinntekt redegjøres for i punkt 2.1.1.2 og 2.1.1.1.

vunnet ved kapital. Et slikt system medførte at det var nødvendig å trekke en klar grense mellom de forskjellige inntektskategoriene, og denne gresedragningen var av stor skattemessig betydning.⁴

I relasjon til skattlegging av aktive eiere i deltakerlignede selskaper brakte skattereformen av 1992 med seg det som ble kalt "delingsmodellen". Denne modellen innebar at selskapenes inntekter ble delt opp i en kapitalinntektsdel og en personinntektsdel. Det skulle beregnes personinntekt av et deltakerlignet selskaps inntekter der aktive eiere – direkte eller indirekte – eide minst to tredjedeler av selskapet, eller hadde krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd.⁵ Beregningsgrunnlaget for personinntekt etter delingsmodellen var selskapets alminnelige inntekt, med presiserte tillegg og fradrag – noe som blant annet innebar at ren kapitalinntekt ble trukket fra beregningsgrunnlaget.⁶ Personinntekt kunne altså bare beregnes av differansen mellom selskapenes totale inntekter og selskapets kapitalinntekter. Det var derfor gunstig for selskapene og selskapsdeltakerne å få klassifisert inntekt som ren kapitalinntekt, og reglene i delingsmodellen gjenstand for omfattende skatteplanlegging. Det ble i tillegg vedtatt lovendringer som innebar at tilpasninger ble enda enklere.⁷

Det foreligger flere høyesterettsdommer hvor det har blitt foretatt omklassifisering fra kapital- til personinntekt i deltakerlignede selskaper etter rettstilstanden i forkant av 2004-2005, blant annet Enskilda- og Boston Consulting-dommene.⁸ I førstnevnte dom ble selskapets inntekter for årene 2002 og 2003 omklassifisert og den totale personinntekten til de aktive eierne forhøyet med ca. 108% fra 109.038.416 kroner til 226.808.182 kroner, mens de aktive eiernes totale personinntekt for 2003 og 2004 ble forhøyet med ca. 569% fra 9.124.080 kroner til 61.039.876 kroner i sistnevnte. Til informasjon ble personinntekt beskattet marginalt bort i mot dobbelt så hardt som ren kapitalinntekt etter daværende skattesatsstruktur. Disse dommene vil bli behandlet

⁴ Zimmer, Frederik (2014); s. 367.

⁵ Opphevet lovtekst L05.09.2003 nr. 91; sktl. §12-10 første ledd, bokstav b.

⁶ Opphevet lovtekst L15.12.2000 nr. 95; sktl. §12-12 første ledd, samt andre og tredje ledd.

⁷ Zimmer, Frederik (2014); s. 367.

⁸ Rt. 2009 s. 105 og Rt. 2010 s. 527.

ytterligere senere i fremstillingen, men de nevnes her som illustrasjon på hvilken viktig rolle korrekt klassifisering av inntekt spilte etter daværende rett, og hvor store utslag en eventuell omklassifisering kunne medføre.

Med lovendringen av 2004-2005 ble det innført et nytt system hvor delingsmodellen ble erstattet av det som ble kalt "skjermingsmodellen", eller mer konkret "deltakermodellen" for deltakerlignede selskaper. Skjermingsmodellen bygger på at beskatningen skal være tilnærmet nøytral – uavhengig av om aktive eiere får inntekt fra selskapet i form av kapitalinntekt etter utdeling eller i form av arbeidskompensasjon.⁹ Det ble da gått bort fra systemet hvor en beregnet personinntekt av selskapers inntekt, og innført et system hvor kapitalinntekt innvunnet på presiserte måter skal beskattes dobbelt som alminnelig inntekt – noe som vil behandles nærmere under. Dette er dagens system, og fremstillingen vil videre bygge på disse regelsettene.

1.4 Disposisjon

Fremstillingen deles i det videre opp i fem deler. Umiddelbart under vil det i del II redegjøres for skattesystemet og dagens beskatning av de forskjellige inntektsklassene. Ut fra dette vil det gjøres rede for hvilke skattemessige forskjeller klassifiseringen av inntekt kan føre til, og en eventuell optimal kombinasjon av inntektsklasser vil søkes avdekket. Del III vil omhandle den generelle omklassifiseringsadgangen etter gjeldende rett. Videre vil det i del IV ses på omklassifisering i "naken inn – naken ut"-situasjoner, og ut fra dette hvordan inntektsklassifisering til aktive eiere etter "naken inn – naken ut"-modellen bør utføres. Del V er avslutningsdelen, som vil inneholde en rettspolitisk drøftelse om samfunnsnyttigheten av å føre kontroll med inntektsklassifiseringen den enkelte aktive eier i deltakerlignet selskap melder i sin selvangivelse.

⁹ Se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) punkt. 1.8.2.2.

Del II: Beskatning etter gjeldende rett

2.1 Skattesystemet

I det følgende vil det redegjøres for hvordan det norske skattesystemet fungerer per dags dato, og hvilke skattesatser som benyttes. Det har allerede blitt nevnt flere begreper som er vanskelig å komme utenom når en diskuterer de overnevnte problemstillingene. Det ble innledningsvis konstatert at vi kan dele inntektsbeskatningen i to hovedkategorier – inntekt som beskattes utelukkende som alminnelig inntekt og inntekt som i tillegg beskattes som personinntekt. Alminnelig inntekt og personinntekt vil danne egne punkter nedenfor, og beregningsgrunnlagene bli således behandlet hver for seg. Andre momenter som gjør seg gjeldende i inntektsbeskatningen av fysiske personer skal det redegjøres for der det finnes naturlig. I tillegg til dette vil spesialreglene om beskatning av aktive eiere i deltakerlignede selskaper bli behandlet som eget punkt.

Målet med denne delen av fremstillingen er å danne grunnlag for vurderingene om det finnes optimale kombinasjoner av inntektstyper – kombinasjoner som er skattemessig gunstigere enn andre. Som nevnt søker reglene i skjermingsmodellen å skape nøytralitet mellom inntektstypene, og dette kapitlet vil søke å finne svar på om dagens regelsett og skattesatser virkelig er nøytrale i praksis. For at denne vurderingen skal bli mest mulig reell er det nødvendig å ta hensyn til faktorer som ikke nødvendigvis knytter seg direkte til inntektsbeskatningen av fysiske personer, slik som arbeidsgiveravgift og opptjening av pensjonsytelser. Slike momenter vil også bli behandlet i det følgende.

2.1.1 Alminnelig inntekt

Alminnelig inntekt er regulert i skattelovens kapittel 5, og sktl. §5-1(1) hjemler skatteplikt for "(...) enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd eller livrente". Innledningsvis ble det sagt at inntekt beskattes som alminnelig inntekt, og dette er bestemmelsen som hjemler denne generelle skatteplikten. Bestemmelsen regnes som hovedregelen om inntekt. Vi ser at det er et krav om at skattyter må ha vunnet en "fordel" for at det oppstår skatteplikt etter

hovedregelen. Dette fordelsbegrepet er svært bredt og omfatter i prinsippet alt som har økonomisk verdi.¹⁰ I tillegg må fordelten være vunnet ved "arbeid, kapital eller virksomhet (...)". Dette er de tre primære inntektskategoriene. Inntektsklassifisering er altså aktiviteten å plassere inntekt i én av disse tre kategoriene. Inntektskategoriene vil behandles i korte trekk under.

2.1.1.1 Fordel vunnet ved arbeid

Arbeidsbegrepet har ingen definisjon i skatteloven. Sktl. §5-10 gir eksempler på hvordan begrepet må forstås, men er ikke uttømmende. Relevant for denne avhandlingen er det at lønn vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold helt klart regnes som fordel vunnet ved arbeid. Honorar, feriepenger og annen godtgjørelse er også omfattet etter bestemmelsen.¹¹

Ut fra ordlyd og praksis kan begrepet arbeid forstås som *personlig tjenesteytelse* av økonomisk karakter.¹² Dette betyr at tjenesteytelsen må være personlig; det er følgelig bare fysiske personer som kan ha arbeidsinntekt. I dette er det et krav om at tjenesteytelsen har et økonomisk motiv; den må gå ut på å skape verdier. Ut fra dette må arbeidsbegrepet først og fremst avgrenses mot de andre inntektskategoriene. Videre må den avgrenses mot hobby, veldedighet og andre tjenester som ikke søker å skape verdier.

2.1.1.2 Fordel vunnet ved kapital

Sktl. §5-20 gir en ikke-uttømmende liste over kapitalbegrepets omfang, og typiske eksempler omfatter inntekter i form av rente, leie og aksjeutbytte. Utdeling av selskapsoverskudd er å regne som kapitalinntekt, så lenge denne må anses som avkastning på eierandel i selskapet.

¹⁰ Note 218 til Sktl. §5-1(1) på Rettsdata, av Harald Hauge

¹¹ Sktl. §5-10(1)

¹² Zimmer, Frederik; s. 137.

En viktig grensedrøgning går mot kapitalgevinst, som etter rettspraksis ikke er skattepliktig etter sktl. §5-1(1).¹³ Skatteplikt for kapitalgevinst utenfor virksomhet er imidlertid hjemlet i sktl. §5-1(2), som sier at "gevinst ved realisasjon av formuesobjekt" er skattepliktig inntekt. Som hovedregel gjelder dette for alle typer formuesobjekter, så lenge de ikke går inn under unntakene i sktl. kap. 9. Forskjellen mellom kapitalgevinst og -inntekt er altså at kapitalgevinst oppstår ved realisasjon av formuesobjekt, mens kapitalinntekt oppstår som følge av økonomiske virkninger knyttet til et disponering av formuesobjektet – uten at den formelle eierposisjonen forandres.

2.1.1.3 Fordel vunnet ved virksomhet

Virksomhetsbegrepet er eksemplifisert i sktl. §5-30, der det sies at det omfatter "omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning på kapital i virksomheten". Heller ikke denne bestemmelsen er uttømmende, og virksomhetsbegrepet kan på samme måte som arbeidsbegrepet forstås som *aktivitet* av økonomisk karakter. Karakteristisk for virksomhet er at den omfatter et mye større spekter av aktiviteter enn arbeid. Virksomhetsinntekt kan innvinnas både av fysiske og juridiske personer.¹⁴

Dersom deltaker i deltakerlignet selskap har krav på godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet etter sel. §2-26 første ledd, skal denne godtgjørelsen personinntektsbeskattes som virksomhetsinntekt.¹⁵ Slik personinntektsbeskatning av arbeidsgodtgjørelse er hjemlet i sktl. §12-2 bokstav f. For kommandittist og stille deltaker antas det at selskapet kan velge om utbetaling for arbeidsinnsats skal gjøres som lønn eller arbeidsgodtgjørelse.¹⁶

¹³ Rt. 1932 s. 233

¹⁴ Zimmer, Frederik; s. 138.

¹⁵ Se note 1081 til sktl. §12-2 av Harald Hauge (2015).

¹⁶ Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) punkt 1.8.2.2.

Flere steder vil en treffe på begrepet "næring", typisk som "næringsinntekt" og "næringsvirksomhet". Dette begrepet eksisterer ikke i dagens skattelovgivning, men det skal i skatteretten forstås som virksomhet.¹⁷

2.1.1.4 Skattesatser for alminnelig inntekt

Alminnelig inntekt for personlige skattytere skattlegges som inntektsskatt til kommune og fylkeskommune, samt fellesskatt til staten. Inntektsskatt til kommune og fylkeskommune er maksimumssatser på henholdsvis 11,35% og 2,60%, som gjelder dersom kommunestyret eller fylkesrådet ikke vedtar lavere skattesats.¹⁸ Reglene om inntektsskatt til kommune og fylkeskommune er ikke geografisk differensiert.

Den samme krets personlige skattytere som plikter å betale inntektsskatt til kommune må som nevnt også betale fellesskatt til staten, med en ordinær sats på 13,05%. Dette gjelder generelt, med mindre skattyter skatter til en kommune i Finnmark eller visse kommuner i Nord-Troms.¹⁹

Dette vil si at den samlede skatt av alminnelig inntekt for personlig skattepliktig er 27% i inntektsåret 2015, med mindre noen av unntakene beskrevet i avsnittene over gjør seg gjeldende. I den videre fremstilling opereres det med denne maksimumssatsen for alminnelig inntekt, med mindre noe annet uttrykkelig sies.

Selskaper som er egne skattesubjekter svarer inntektsskatt til staten med 27%, altså det samme som den ordinære skattesats for alminnelig inntekt for personlig skattepliktig og dødsbo.²⁰

Alminnelig inntekt er en nettoinntekt, noe som vil si at den beskattes etter at eventuelle fradrag etter sktl. kap. 6 er gjort.

¹⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998); s. 48.

¹⁸ Stortingets skattevedtak for 2015, §3-8.

¹⁹ Stortingets skattevedtak for 2015, §3-2.

²⁰ Stortingets skattevedtak for 2015, §3-3.

2.1.1.5 Personfradrag

Alle personlige skattytere med alminnelig inntekt har krav på personfradrag.²¹ Dette fradraget skiller seg fra andre fradrag, og er i sin karakter nærliggende å karakterisere som en del av skattesystemet.²² Personfradraget deles inn i to klasser, der ektefeller som lignes under ett er i klasse to, og alle andre er i klasse en. Personfradraget er i skatteåret 2015 på 50.400 kroner for klasse en, og 74.250 kroner for klasse to.²³

Personfradraget beregnes av netto inntekt. Beregningsgrunnlaget er altså alminnelig inntekt etter at eventuelle fradrag er ført.

2.1.1.6 Minstefradrag

Minstefradraget er et særskilt standardisert fradrag som knytter seg til arbeidsinntekt, og som er innført av rent praktiske årsaker – for å spare skattyterne og skattemyndighetene jobben å holde styr på en rekke mindre fradragposter.²⁴

Minstefradraget innebærer at skattyter kan kreve et gitt fradrag i arbeidsinntekt – uavhengig av faktiske kostnader. Dersom faktiske kostnader overstiger minstefradraget, kan skattyter kreve fradrag for disse i stedet for minstefradrag.²⁵ Fradraget reguleres av sktl. §6-30 til §6-32. I denne sammenheng gis det kun minstefradrag i arbeidsinntekt etter sktl. §5-10.

Minstefradragets størrelse er i utgangspunktet 43% av lønnsinntekt.²⁶ Fradraget har imidlertid en nedre og øvre grense som i skatteåret 2015 er på henholdsvis 31.800 og 89.050 kroner, men det kan ikke overstige inntekten det beregnes av.²⁷ Det aktuelle beløpet skal trekkes fra alminnelig inntekt før skatten lignes.

²¹ Sktl. §15-4(1).

²² Zimmer, Frederik; s. 178.

²³ Stortinget skattevedtak for 2015, §6-3.

²⁴ Zimmer, Frederik; s. 222.

²⁵ Sktl. §6-30(1).

²⁶ Sktl. §6-32(1)(a).

²⁷ Stortingets skattevedtak 2015; §6-1(1).

2.1.2 Personinntekt

Slik nevnt innledningsvis er det bare spesifikke inntekter som beskattes som personinntekt. Disse er uttømmende opplistet i sktl. §12-2. Her nevnes blant annet fordel vunnet ved arbeid og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignede selskaper.²⁸ Kapitalinntekt er – som nevnt innledningsvis – ikke gjenstand for beskatning som personinntekt. For deltakere med begrenset ansvar er det i stor utstrekning valgfritt om de vil ha godtgjørelse for arbeidsinnsats i form av ordinær lønn etter sktl. §5-10, eller godtgjørelse for arbeidsinnsats etter sel. §2-26 første ledd. Arbeidsgodtgjørelse personinntektsbeskattes som virksomhetsinntekt, men skiller seg allikevel fra lønnsbeskatningen på flere områder. Dette kommer frem i den videre fremstillingen.

2.1.2.1 Skattesatser for personinntekt

Personinntekt er beregningsgrunnlaget for toppskatt til staten og folketrygdavgift.²⁹ Toppskatten beregnes i etapper, der skattyter i utgangspunktet beskattes med 9% for den delen av inntekten som overstiger 550.550 kroner, og med 12% for den delen av inntekten som overstiger 885.600 kroner.³⁰ Dette betyr at skattyter ikke betaler toppskatt på hele sin inntekt, men på den delen av inntekten som overstiger beløpene over. Det betales således 0% i toppskatt dersom skattyters inntekt er mellom 0 og 550.550 kroner, 9% i toppskatt for inntekt mellom 550.550 kroner og 885.600 kroner, og til slutt 12% i toppskatt for inntekt som overstiger 885.600 kroner. Reglene er her – som for fellesskatt til staten – noe annerledes dersom skattyter skatter til kommune i Finnmark eller visse kommuner i Nord-Troms.³¹

Folketrygdavgiften beregnes etter tre satser.³² Lav sats på 5,1% gjelder blant annet for skattyter over 69 år og under 17 år.³³ Vanligst er mellomsatsen på 8,2%, som gjelder for

²⁸ Sktl. §5-10 bokstav a) og f).

²⁹ sktl. §12-1.

³⁰ Stortingets skattevedtak for 2015, §3-1(1).

³¹ Stortingets skattevedtak for 2015, §3-1(2).

³² Ftrl. §23-3.

trygdeavgift på arbeidsinntekt som nevnt i sktl. §12-2(a).³⁴ Høy sats på 11,4% gjelder for personinntekt som nevnt i ftrl. §23-3(2) nr. 3, som omfatter bla. arbeidsgodtgjørelse.³⁵ Dette betyr at arbeidsinntekt beskattes med mellomtsatsen på 8,2%, mens virksomhetsinntekt i form av arbeidsgodtgjørelse beskattes med høy sats på 11,4%. Det skal ikke betales trygdeavgift når beregningsgrunnlaget er inntil 49.650 kroner, og avgiften må ikke utgjøre mer enn 25% av inntekt ut over denne summen.³⁶

Høyeste marginale skattesats for personinntekt er da 20,2% for arbeidsinntekt og 23,4% for arbeidsgodtgjørelse. Det skal ikke betales trygdeavgift når beregningsgrunnlaget er inntil 49.650 kroner, og avgiften må ikke utgjøre mer enn 25% av inntekt ut over denne summen.³⁷ Skatt av personinntekt er en bruttoskatt, noe som vil si at den beregnes uten hensyn til fradrag. Dette er årsaken til at det er mulig å kun betale skatt av personinntekt; dersom fradragene i alminnelig inntekt fører til at beregningsgrunnlaget blir lik null – men personinntekten er over minstebeløpet for beregning av trygdeavgift – beregnes det kun skatt av personinntekt.

2.1.3 Arbeidsgiveravgift

For å danne et korrekt bilde av den totale skattebyrden som knytter seg til de enkelte inntektskategoriene, er det nødvendig å ta hensyn til arbeidsgiveravgiften. Den skal betales av arbeidsgiver, og beregningsgrunnlaget er lønn og annen godtgjørelse for arbeid som arbeidsgiver plikter å innrapportere.³⁸ Grensen for plikten til å betale arbeidsgiveravgift er den samme som for reglene om minstefradrag.³⁹ Det er således bare lønnsutbetalinger etter sktl. §5-10 som er beregningsgrunnlag for arbeidsgiveravgiften, og arbeidsgodtgjørelse er ikke omfattet. Det samme gjelder naturligvis utbetaling av overskudd.

³³ Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015, §6.

³⁴ Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015, §7.

³⁵ Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015, §8.

³⁶ ftrl. §23-3(5).

³⁷ ftrl. §23-3(5).

³⁸ sktl. §23-2(1).

³⁹ Rt. 2000 s. 1981 via Zimmer, Frederik; s. 373.

Satsen for arbeidsgiveravgift varierer ut fra geografisk beliggenhet og næringstype, og deles inn i syv soner.⁴⁰ Arbeidsgivere i sone I og sone Ia har den høyeste satsen på 14,1%, mens arbeidsgivere i sone V er fritatt. Dette betyr at arbeidsgiveravgiften varierer fra 14,1% til 0%, men den alminnelige sats er 14,1%.⁴¹ Denne satsen vil bli benyttet i de videre vurderinger.

I juridisk litteratur er det antatt at arbeidsgiveravgiften i vesentlig grad veltes over på arbeidstaker i form av lavere lønn.⁴² Dette er gitt som forklaring på hvorfor det er høy trygdeavgift for virksomhetsinntekt som beskattes som personinntekt, da slik inntekt ikke blir belastet med arbeidsgiveravgift.⁴³

Hvordan arbeidsgiveravgiften skal tas hensyn til rent teknisk er mer usikkert. Frederik Zimmer behandler dette temaet i "Lærebok om skatterett" – riktignok uten å vise sine utregninger.⁴⁴ Her sies det at man må ta hensyn til at arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget hos arbeidsgiver. Den summen arbeidsgiver har betalt i arbeidsgiveravgift trekkes fra arbeidsgivers beregningsgrunnlag for alminnelig inntekt ved ligning, så det er etter dagens skattesatser bare 73% av arbeidsgiveravgiften som er reell utgift. I dag er høyeste arbeidsgiveravgift iberegnet fradrag ca. 10,29%.⁴⁵ Zimmer skriver videre at arbeidsgiveravgift etter fradrag kan legges til marginalsattesatsene for å få et mer reelt bilde av skattebyrden som knytter seg til arbeidsinntekt. Etter modellen i "Lærebok i skatterett" ville derfor høyeste skattebelastning på lønn i dag være ca. 57,5%.⁴⁶

Jeg er ikke enig i at dette gir et så korrekt syn som mulig på den skattebyrden arbeidsgiveravgiften representerer. Grunnen til dette er at jeg mener arbeidsgiveravgiften må inngå i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Beregningsgrunnlaget er jo den lønn som utbetales til arbeidstaker. Dersom det tenkes at en arbeidsgiveren har et budsjett på 100 som han kan bruke på lønnsutbetalinger til

⁴⁰ <http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/Arbeidsgiveravgift/>.

⁴¹ Zimmer, Frederik (2014); s. 100.

⁴² Zimmer, Frederik (2014); s. 100.

⁴³ Zimmer, Frederik (2014); s. 96.

⁴⁴ Zimmer, Frederik (2014); s. 100.

⁴⁵ $(14,1/100)*73=10,293$.

⁴⁶ $47,2+10,29=57,49$. (47,2 er høyeste marginale skattesats uten arbeidsgiveravgift).

de ansatte, kan han – uten å gå over lønnsbudsjettet – tilby opp til den lønnen som man kan legge til arbeidsgiveravgiften og få 100. Tar vi hensyn til at arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget og således har en reell skattebyrde for arbeidsgiveren på 10,29%, blir den summen arbeidsgiver kan utbetale i lønn 90,67.⁴⁷ Utbetaler arbeidsgiveren 90,67 i lønn, vil han – etter at det er ført fradrag for betalt arbeidsgiveravgift – ha en total utgift på 100.⁴⁸ Ut fra dette kan man legge 9,33%⁴⁹ til marginalsattesatsene for arbeidsinntekt og få 56,53%, som da etter min mening er den høyeste marginale sattesatsen for arbeidsinntekt iberegnet arbeidsgiveravgift.

Dette er ca. 1% mindre enn hva man får om løsningen i "Lærebok i skatterett" følges. Denne løsningen vil her kort sammenlignes med min. Arbeidsgiveren har også her 100 i lønnsbudsjett. Dersom man bare trekker arbeidsgiveravgift iberegnet fradrag – altså 10,29% - fra lønnsbudsjettet og utbetaler dette til arbeidstakerne, blir beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgiften 89,71.⁵⁰ Når da arbeidsgiver betaler arbeidsgiveravgift på denne størrelsen – og har fått fradrag – har han hatt en total utgift på 98,94.⁵¹

Ut fra dette mener jeg det blir feil å si at arbeidsgiveravgiften minus fradrag på 10,29% kan direkte legges til marginalsattesatsene, da dette fører til større skattebelastning for arbeidstaker enn det arbeidsgiveravgiften i realiteten representerer.

Den videre fremstilling vil derfor følge min modell for arbeidsgiveravgift, og 9,33% vil således legges til marginalsattesatsene for arbeidsinntekt.

2.1.4 Pensjonsrettigheter

⁴⁷ $100 = X + (X * ((0,141/100) * 73))$ $X = 90,67$.

⁴⁸ $(90,67 * (10,29/100)) + 90,77 = 100$.

⁴⁹ $100 - 90,67 = 9,33$.

⁵⁰ $100 - 10,29 = 89,71$.

⁵¹ $(89,71 * (10,29/100)) + 89,71 = 98,94$.

Bare inntekt som regnes som personinntekt etter sktl. §12-2 er pensjonsgivende.⁵² Dette vil si at utdeling fra selskap ikke er pensjonsgivende, og dette kan derfor fungere som incentiv til at aktive eiere tar ut lønn eller arbeidsgodtgjørelse – også der det isolert sett er skattemessig gunstigere med utdeling. Det er imidlertid bare inntekt opp til tolv ganger folketrygdens grunnbeløpet som er pensjonsgivende, og av inntekt mellom seks og tolv ganger grunnbeløpet tas bare en tredjedel med.⁵³ I skrivende stund er grunnbeløpet på 90.068 kroner.⁵⁴ Dette betyr at den høyeste inntekten hvor det beregnes pensjon av hele beløpet er på 720.544.⁵⁵ Inntekt ut over denne summen er da ikke pensjonsgivende. Det konstateres her at pensjonsrettigheter kan være incentiv til å ta ut arbeidskompensasjon kontra kapitalinntekt opp til maksimumsbeløpet, men det vil ikke videre tas hensyn til i de utregninger som blir foretatt.

2.1.5 Deltakermodellen

Sktl. §§10-41 til 10-48 regulerer beskatning av deltakere i deltakerlignede selskaper. Slik nevnt innledningsvis er deltakerlignede selskaper definert av at de ikke er å regne som egne skattesubjekter, og at beskatningen derfor skjer på deltakernes hånd. De nevnte bestemmelsene gjenspeiler i stor grad bestemmelsene som gjør seg gjeldende for selskaper som lignes som eget skattesubjekt.

I deltakerlignede selskap lignes fysiske deltakere i for forholdsmessig del av selskapets overskudd eller underskudd som om det var selskapet som var skattyter.⁵⁶ Dette er et utslag av at gjeldende skattelovgivning om deltakerligning baserer seg på en nettometode, noe som betyr at all inntektsberegning skjer på selskapsnivå og at skatteposisjonene som benyttes knytter seg til selskapet. Det foretas etter nettometoden først et inntektsoppgjør på selskapets hånd, og så tilordnes hver enkel deltaker sin andel av nettoinntekten som er beregnet hos selskapet.⁵⁷ Denne delen av selskapets nettoinntekt regnes som hovedregel med til samme beregningsgrunnlag som

⁵² Ftrl. §3-15 første ledd.

⁵³ Ftrl. §3-13 fjerde ledd.

⁵⁴ Forskrift om grunnbeløp (...) fra 1. Mai 2015 (...) §1.

⁵⁵ $(90068*6) + ((90068*6)/3) = 720544$.

⁵⁶ Sktl. §10-41 første ledd.

⁵⁷ Zimmer (2014) s. 403 og 404.

deltakerens øvrige inntekt. I realiteten betyr dette at deltakeren her får et tillegg eller fradrag i sin alminnelige inntekt tilsvarende sin forholdsmessige del av selskapets netto inntekter eller tap. Dette gjelder uavhengig om midlene faktisk deles ut til deltakerne.

Når det så blir foretatt utdeling fra selskapet skal det igjen beregnes tillegg i deltakernes alminnelige inntekt. Selskapets verdier beskattes altså for andre gang når det deles ut til deltakerne. Med utdeling menes her "enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker", jfr. sktl. §10-42 andre ledd. Dette andre tillegget skal tilsvare hele utdelingen, fratrukket krone for krone den summen deltakeren betalte i skatt i ved deltakerligningen. Dette betyr at tillegget etter dagens skattesatser vil være 73% av den totale utdelingen – gitt at den aktuelle deltaker tar ut 100% av hans forholdsmessige del.⁵⁸ Den videre fremstilling avgrenses til tilfeller hvor det foretas full utdeling.

I tillegg til dette skal det gjøres fratrukk i tillegget for skjerming etter sktl. §10-42 femte ledd. Denne skjermingen er resultatet av et skjermingsgrunnlag etter sktl. §10-62 sjette ledd, multiplisert med en skjermingsrente som fastsettes i forskrift av departementet. Skjermingsgrunnlaget er resultatet av "netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakerens innskudd i selskapet, tillagt ubenyttet skjerming for tidligere år"⁵⁹. Det karakteristiske med "naken inn – naken ut"-modellen er at de aktive eierne ikke har betalt noe for sin selskapsandel, de har som oftest ingen anskaffelseskostnader og har heller ikke gjort innskudd i selskapet. Skjerming er dermed upraktisk i rene "naken inn – naken ut"-tilfeller, og skal således ikke behandles i den videre fremstilling.

Oppsummert skattlegges altså deltakerne i deltakerlignede selskaper først for sin andel i selskapets overskudd på den måten at det legges til deltakernes alminnelige inntekt. Slik nevnt over beskattes denne med totalt 27%. I tillegg til dette beskattes fysiske deltakere ved utdeling av selskapets inntekter, ved at de får et ekstra tillegg i sin alminnelige inntekt. Dette tillegget er hele utdelingen minus det deltakeren betalte i skatt ved deltakerligningen. Ettersom det forutsettes at hele deltakerens forholdsmessige del av

⁵⁸ Sktl. §10-42 første ledd.

⁵⁹ Sktl. §10-42 sjette ledd.

selskapets overskudd deles ut, er det bare 73% av utdelingen som er skattbar.⁶⁰ De resterende 73% av utdelingen beskattes igjen som alminnelig inntekt med 27%. Totalt beskattes da fysiske deltakere i deltakerlignede selskaper med 46,71% for utdelt selskapsoverskudd.⁶¹

2.1.6 Oppsummering av skattesatser

Det skal her foretas en oppsummering av skattesatsene og andre momenter som gjør seg gjeldende for de enkelte måtene deltaker i deltakerlignede selskaper kan skaffe seg inntekt på. De forskjellige inntektstypene vil her holdes adskilt, og behandles som om skattesubjektet utelukkende har én type inntekt. Det vil heller ikke tas hensyn til andre typer fradrag enn de som allerede er nevnt. Punktene under danner grunnlaget for vurderingene i punkt. 2.2.

2.1.6.1 Arbeidsinntekt

Arbeidsinntekt beskattes som nevnt med 27% som alminnelig inntekt. Personfradrag og minstefradrag gjør seg gjeldende ved beskatning av arbeidsinntekt, og reduserer beregningsgrunnlaget for alminnelig inntekt. I tillegg til dette beskattes arbeidsinntekt som personinntekt. Herunder er en trygdeavgift på 8,2%. Toppskatten slår inn med en skattesats på 9% ved en inntekt på 550.550 kroner, og med skattesats 12% ved 885.600 kroner. Til sammen gir dette en marginalsattesats på 47,2%. I tillegg må det tas hensyn til arbeidsgiveravgiften som også gjør seg gjeldende for arbeidsinntekt. Denne representerer en ekstra skattebyrde på 9,33% for arbeidstaker. Arbeidsinntekt er gjenstand for innvinning av pensjonsrettigheter, opp til en inntekt på 720.544.

Høyeste marginale skattesats for arbeidsinntekt er ut fra dette 56,53%.⁶² Personfradrag og minstefradrag tas hensyn til, i tillegg til pensjonsrettigheter. Beskatningen av arbeidsinntekt er progressiv – den beskattes altså hardere jo større den er.

⁶⁰ $100 - 27 = 73$.

⁶¹ $((73/100)*27) + 27 = 46,71$.

⁶² $27+8,2+12+9,33=56,53$.

2.1.6.2 Arbeidsgodtgjørelse

Arbeidsgodtgjørelse beskattes som alminnelig inntekt med 27%. I tillegg faller den inn under personinntektsbegrepet, og er beregningsgrunnlag for toppskatt på opptil 12% og høy folketrygdavgift på 11,4%. Personfradraget gjør seg gjeldende for arbeidsgodtgjørelse, mens minstefradraget faller utenfor. Arbeidsgodtgjørelse er gjenstand for innvinning av pensjonsrettigheter, men ikke for arbeidsgiveravgift.

Høyeste marginale skattesats for arbeidsgodtgjørelse er ut fra dette 50,4%. Det må tas hensyn til personfradraget. Skattesatsene er også her progressive.

2.1.6.3 Kapitalinntekt

Kapitalinntekt beskattes som alminnelig inntekt med 27%. For deltakere i deltakerlignede selskaper beskattes kapitalinntekt ved utdeling etter deltakermodellen, med totalt 46,71%. Det må også her tas hensyn til personfradraget, men ikke minstefradrag. Kapitalinntekt er ikke gjenstand for innvinning av pensjonsrettigheter, men heller ikke for arbeidsgiveravgift.

Høyeste marginale skattesats for utdelt kapitalinntekt i deltakerlignede selskaper er ut fra dette 46,71%. Beskatningen er konstant, så slik kapitalinntekt beskattes med 46,71% fra første krone etter at personfradraget er tatt hensyn til.

2.2 Skatteoptimal kombinasjon av inntektstyper

Når det over har blitt redegjort for de skattesatser og andre momenter som kan gjøre seg gjeldende i inntektsbeskatningen av aktive eiere i deltakerlignede selskaper, skal det i det følgende bli sett på om det finnes en optimal kombinasjon av disse inntektstypene. Slik nevnt over er det tre inntektstyper som er aktuelle i denne forbindelse, nemlig arbeidsinntekt, arbeidsgodtgjørelse og utdelt kapitalinntekt.

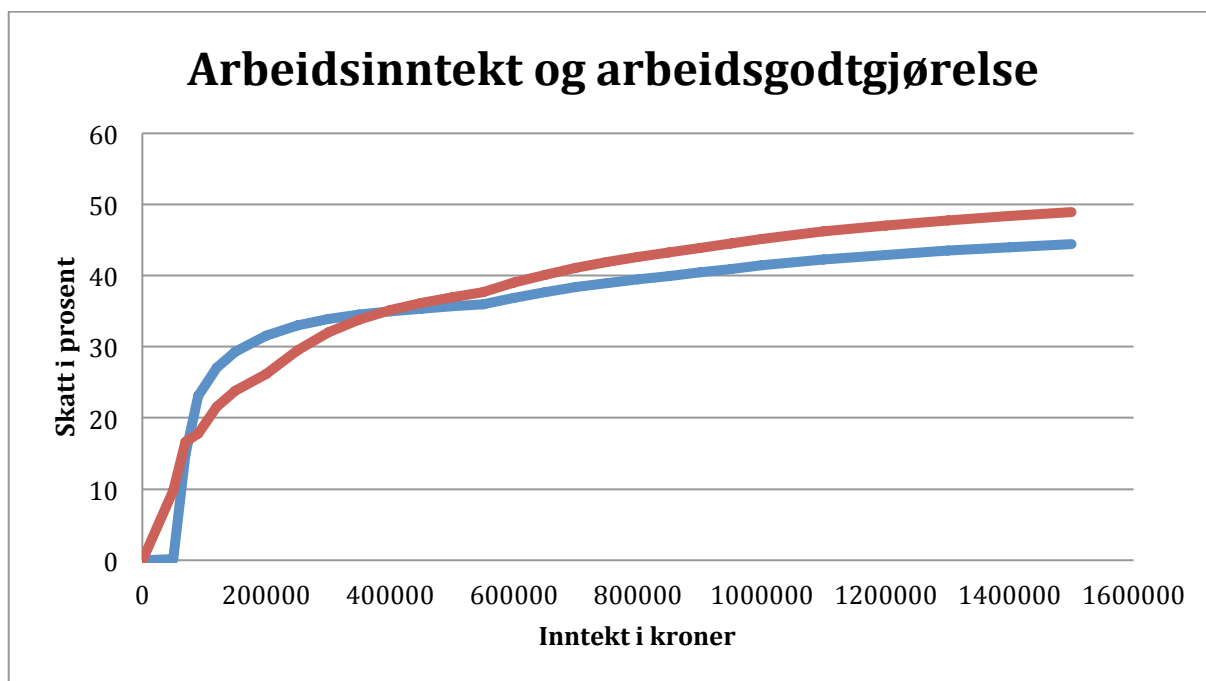
Gjennomsnittsbekskatningen til de tre inntektstypene skal i det videre sammenlignes med hverandre ved hjelp av grafer, for best å visualisere de skattemessige forskjellene. I

sammenligningene av de ulike inntektstypene i punkt 2.2.1 til 2.2.3 skal det ikke tas hensyn til mulig kombinerings av inntektstyper, men heller ses på gjennomsnittsbekskatningen som den vil være dersom skattyter har utelukkende én inntektstype. Mulig kombinasjon av inntektstypene behandles videre i punkt 2.2.4.

Det er i det følgende viktig å huske at gjennomsnittlig beskatning og marginal beskatning ikke er det samme. Dersom det finnes skjæringspunkt mellom grafene som følger under – og grafene ikke er helt like – vil marginalbeskatningen aldri være like høy i skjæringspunktene. Dette vil si at der gjennomsnittsbekskatningen til inntektstypene er lik, vil marginalbeskatningen være ulik. Gjennomsnittsbekskatningen er et godt verktøy når en skal vurdere forskjellene i beskatning av de forskjellige inntektstypene, men når det er snakk om optimal kombinasjon av inntektstyper må det i tillegg tas hensyn til marginalbeskatningen.

2.2.1 Arbeidsinntekt og arbeidsgodtgjørelse

Forskjellene i beskatningen av arbeidsinntekt og arbeidsgodtgjørelse er først og fremst at arbeidsgodtgjørelse beskattes med høy trygdeavgift, og at arbeidsinntekt er gjenstand for beregning av arbeidsgiveravgift. I tillegg beregnes det ikke minstefradrag i arbeidsgodtgjørelse. Modellen under skildrer beskatningen av de forskjellige inntektstypene i prosent. Samme deltaker kan ikke få utbetalt både lønn og arbeidsgodtgjørelse i samme inntektsår, så inntektstypene er altså ikke mulig å kombinere for å oppnå optimal beskatning. Den blå grafen gjelder arbeidsinntekt, mens den røde gjelder arbeidsgodtgjørelse.



63

Som forventet er inntekter lavere enn personfradraget gunstigere beskattet som arbeidsgodtgjørelse, da det beregnes arbeidsgiveravgift av arbeidsinntekten fra første krone. Minstefradraget samt arbeidsgodtgjørelsens høye trygdeavgift fører imidlertid raskt til at arbeidsinntekt er gunstigere beskattet. Slik er tilfelle frem til en inntekt på ganske nøyaktig 400.000 kroner – slik vi ser ut fra det andre skjæringspunktet mellom grafene. I det andre skjæringspunktet er beskatningen av de to inntektstypene omtrent lik, men deretter blir skattebyrden som hviler på arbeidsgodtgjørelse gradvis mindre i forhold til arbeidsinntekt. Denne tendensen vil fortsette frem til det oppnås en inntekt som er så høy at gjennomsnittsbekskatningen nærmer seg marginalsattesatsene på henholdsvis 56,53% og 50,40% - da vil grafene flate ut og forholdet mellom inntektstypene blir tilnærmet konstant likt.

Ut fra dette er det klart at inntekter på over 400.000 kroner er gjennomsnittlig gunstigere beskattet som arbeidsgodtgjørelse. Ved en inntekt på 1.500.000 kroner – som er den høyeste verdien grafene er beregnet ut fra – er gjennomsnittsbekskatningen for arbeidsinntekt og arbeidsgodtgjørelse på henholdsvis 48,95% og 44,42%.⁶⁴ Forskjellen mellom dem er altså her på 4,53%. Det er tydelig at det er mye å hente for skattytere ved

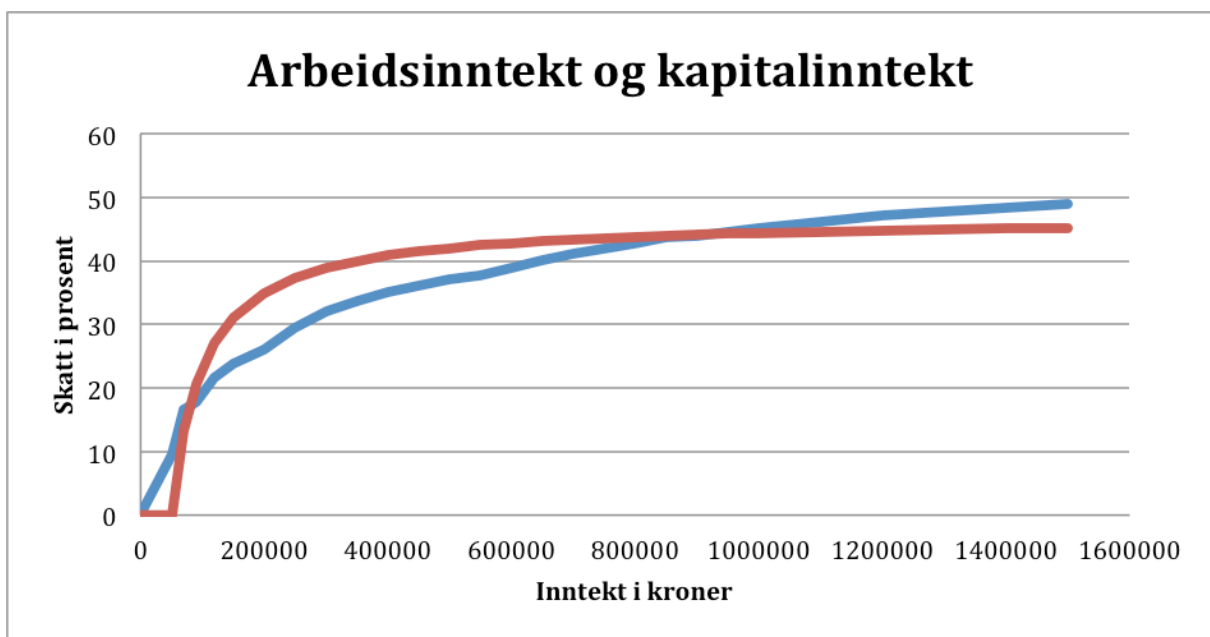
⁶³ Beregnet ut fra regnearket merket "vedlegg 1". Grafen er beregnet frem til en inntekt på 1.500.000 kroner.

⁶⁴ Beregnet ut fra "vedlegg 1".

å klassifisere høye inntekter som arbeidsgodtgjørelse kontra arbeidsinntekt, og gevinsten av den fordelaktige klassifiseringen vil øke i takt med størrelsen på inntektene.

2.2.2 Arbeidsinntekt og kapitalinntekt

Videre behandles forskjellene i gjennomsnittsbeskatningen for arbeidsinntekt og kapitalinntekt utdelt til deltakere etter deltakermodellen. Skattesatsene er gjengitt i detalj ovenfor. Kapitalinntekt beskattes konstant med samme skattesats fra første krone etter at personfradraget er trukket fra. I modellen nedenfor gjelder den blå grafen for arbeidsinntekt, mens den røde gjelder for kapitalinntekt.



65

Som vi ser ut fra modellen har kapitalinntektsgrafene en bratt stigning fra 50.400 kroner, og har høyere gjennomsnittlig skattebyrde enn arbeidsinntekt frem til grafene møtes ved en inntekt på ca. 950.000 kroner. Gjennomsnittlig beskatning er da på om lag 44,5% for begge inntektstypene.⁶⁶ På dette tidspunktet har kapitalinntektsgrafene i stor grad flatet ut, selv om den fortsatt vil stige noe frem til gjennomsnittsbeskatningen blir

⁶⁵ Beregnet ut fra "vedlegg 1". Grafen er beregnet frem til en inntekt på 1.500.000.

⁶⁶ Beregnet ut fra "vedlegg 1".

tilnærmet lik marginalsattesatsen på 46,71%. Vi ser også at arbeidsinntektsgrafen har et adskillig høyere stigningstall fra andre skjæringspunkt og høyere. Denne vil som kjent fortsette å stige frem til gjennomsnittsbekskatningen nærmer seg marginalsattesatsen på 56,53%.

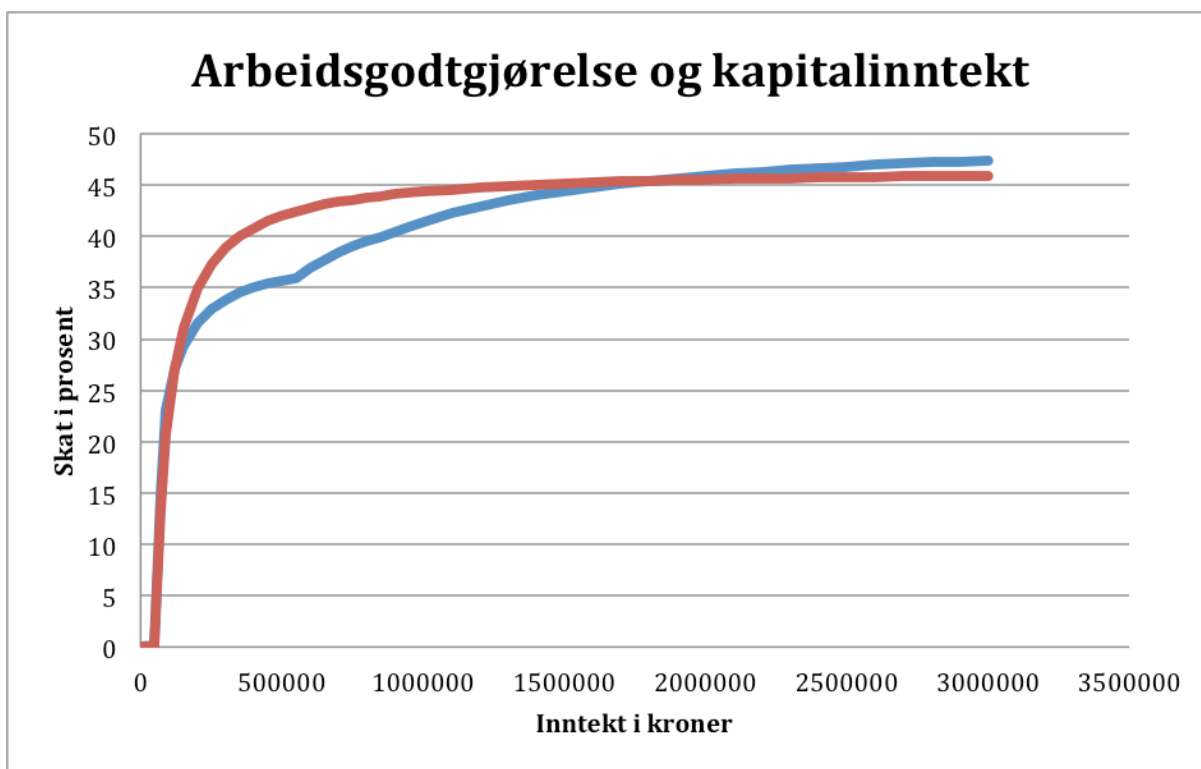
Ut fra dette er det først og fremst tydelig at inntekter lavere enn ca. 950.000 kroner er gunstigere beskattet som arbeidsinntekt.⁶⁷ Ut fra modellen ser vi at dette særlig gjelder for inntekter med en størrelse mellom ca. 100.000 kroner og 800.000 kroner, og at det for inntekter i dette sjiktet kan være mye å hente for skattyter ved å få inntekten sin klassifisert som arbeidsinntekt.

Det er også tydelig at inntekter fra ca. 950.000 kroner og høyere er gjennomsnittlig gunstigere beskattet som kapitalinntekt. Som nevnt vil gjennomsnittsbekskatningen for kapitalinntekt bare stige med litt over to prosent deretter, mens gjennomsnittsbekskatningen for arbeidsinntekt kan stige med om lag tolv prosent. Forskjellene i gjennomsnittlig beskatning mellom dem vil ved veldig høye inntekter være på bort i mot ti prosent.

2.2.3 Arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt

Til slutt skal det ses på arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt utdelt til deltaker i deltakerlignede selskap. Gjennomsnittsbekskatningen til de to inntektstypene skildres i modellen under – der den røde grafen representerer kapitalinntekt og den blå representerer arbeidsgodtgjørelse.

⁶⁷ Sett bort fra inntekter lavere enn ca. 80.000 kroner.



68

Vi ser ut fra modellen at inntekter lavere enn ca. 1.500.000 kroner er tidvis vesentlig gunstigere beskattet som arbeidsgodtgjørelse. Begge grafene stiger raskt til ca. 30% gjennomsnittlig beskatning, der arbeidsgodtgjørelsesgrafene flater noe ut – mens kapitalinntektsgrafene fortsetter videre. Forskjellene på venstre side av andre skjæringspunkt er størst ved en inntekt på ca. 550.000 kroner – altså innslagspunktet for toppskattens første nivå. Her er gjennomsnittsbekskatningen til arbeidsgodtgjørelse ca. 6,5% lavere enn for kapitalinntekt.⁶⁹

Det andre skjæringspunktet mellom grafene finner sted ved en noe høyere inntekt enn i de tidligere modellene. Grafene krysser her ved en inntekt på ca. 1.800.000 kroner. Ved denne inntekten er gjennomsnittsbekskatningen ca. 45,4% for begge inntektstypene. Derfra og vil som kjent gjennomsnittsbekskatningen til arbeidsgodtgjørelse stige til den nærmer seg 50,4%, mens den for kapitalinntekt bare vil stige til tilnærmet 46,71%. Maksimalt vil altså forskjellene i gjennomsnittsbekskatningen etter modellens andre skjæringspunkt være på ca. 3,7%. Ved en inntekt på 3.000.000 kroner er

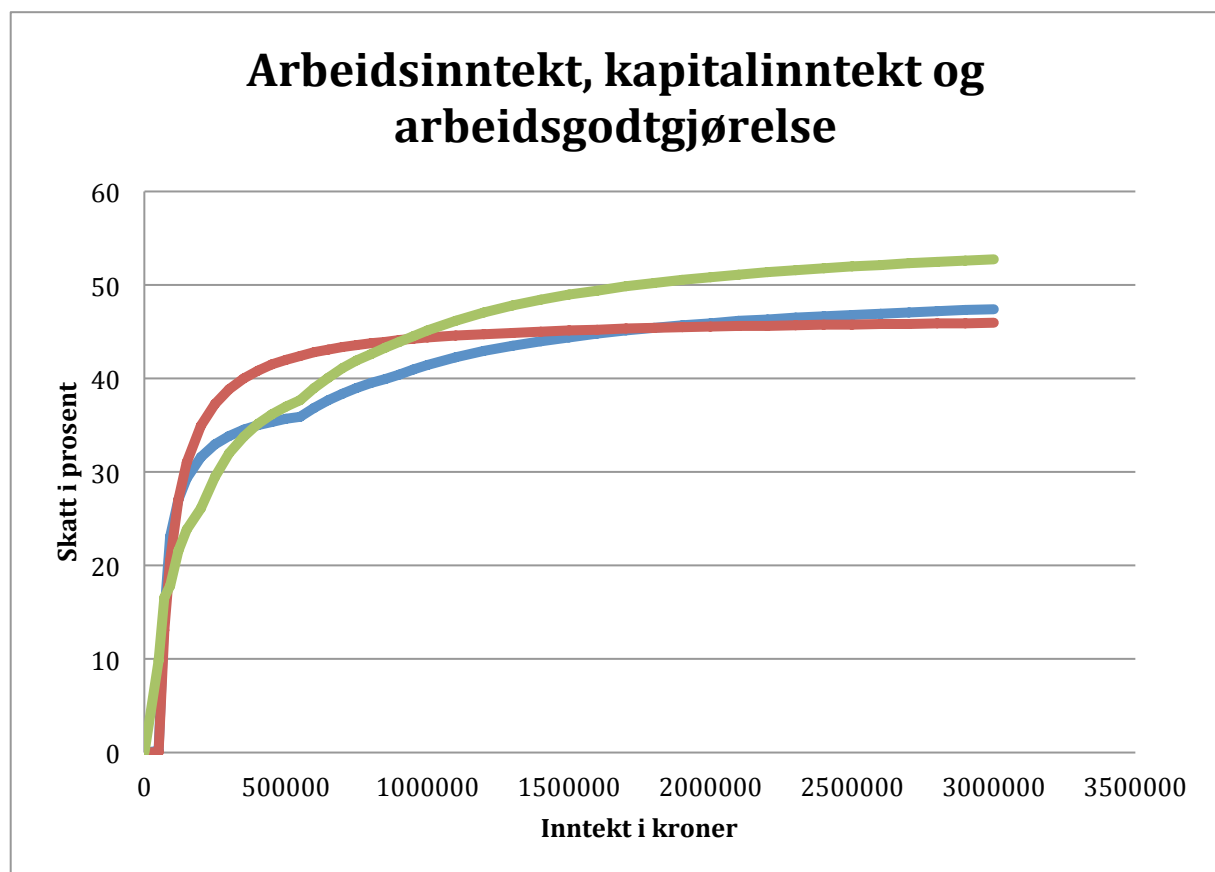
⁶⁸ Beregnet ut fra "vedlegg 1". Grafene er beregnet frem til en inntekt på 3.000.000 kroner.

⁶⁹ Beregnet ut fra "vedlegg 1". $42,79 - 36,87 = 6,5$.

gjennomsnittsbekskatningen for kapitalinntekt og arbeidsgodtgjørelse henholdsvis 45,93% og 47,41%.

2.2.4 Sammenligning av gjennomsnittsbekskatningen og skatteoptimal kombinasjon av inntekter

Foran har arbeidsinntekt, kapitalinntekt og arbeidsgodtgjørelse blitt sammenlignet med hverandre separat, og forskjeller i gjennomsnittsbekskatningen har blitt avdekket. Disse funnene sammenlignes her med hverandre, for på den måten å få grunnlag for vurderingen om hvordan en optimal kombinasjon av inntekter kan se ut. Grafene som beskriver gjennomsnittsbekskatningen av arbeidsinntekt, kapitalinntekt og arbeidsgodtgjørelse i punkt 2.2.1-2.2.3 er nedenfor plassert i samme modell, og representeres henholdsvis med fargene grønn, rd og blå.



70

⁷⁰ Beregnet ut fra "vedlegg 1". Grafene er bereget frem til en inntekt på 3.000.000 kroner.

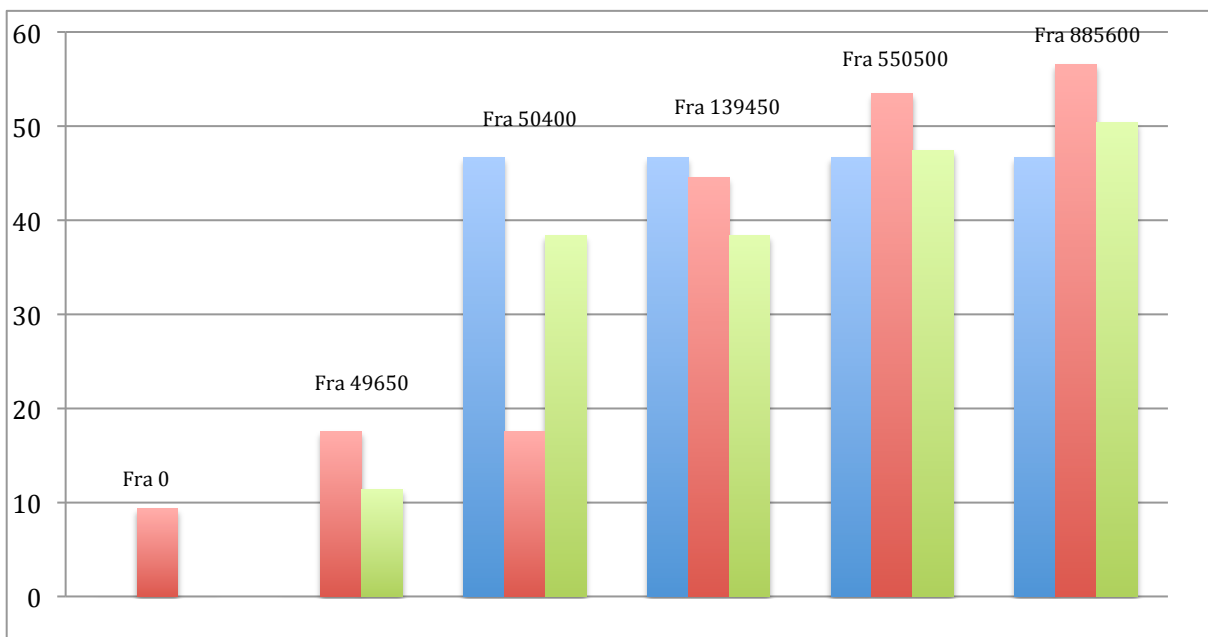
Vi ser ut fra modellen at alle tre inntektstypene isolert sett kan sies å ha den letteste skattebelastningen, avhengig av størrelsen på inntekten. Arbeidsinntekt er lettest beskattet ved en inntekt på mellom ca. 80.000 kroner og ca. 400.000 kroner, arbeidsgodtgjørelse er lettest beskattet mellom ca. 400.000 kroner og ca. 1.800.000 kroner, mens kapitalinntekt er lettest beskattet fra 1.800.000 og høyere.

Vi ser også at det tidvis er forholdsvis store forskjeller i gjennomsnittsbekattningen til de forskjellige inntektstypene, også denne avhengig av størrelsen på inntekten. Hvis man i tillegg tar i betraktning at det er mulig å kombinere inntektstypene, vil disse forskjellene kunne bli enda større. Det er som nevnt ovenfor ikke mulig å kombinere arbeidsinntekt og arbeidsgodtgjørelse i samme inntektsår, men man kan kombinere begge disse med kapitalinntekt. Siden arbeidsinntekt og arbeidsgodtgjørelse er gunstigere beskattet ved lavere inntekter, er et derfor ønskelig for skattyter å få klassifisert deler av sin inntekt som en av typene for arbeidskompensasjon. Dette er fordelaktig også med tanke på inntjening av pensjonsrettigheter. Ved høyere inntekter vil det være gunstig å få klassifisert deler av inntekten som kapitalinntekt. Den optimale løsningen vil være å få klassifisert sin inntekt som arbeidskompensasjon frem til den inntekten hvor arbeidskompensasjon marginalt beskattes gunstigere enn kapitalinntekt – for så å klassifisere all inntekt ut over dette som kapitalinntekt.

For å skildre forskjellene klassifiseringen kan føre til, vil de tidligere gjengitte tallene i "Boston Consulting"-dommen benyttes som grunnlag for et eksempel. De følgende vurderinger utføres som om dette dreier seg om én skattyter – det er således bare tallene som er basert på de faktiske forhold i "Boston Consulting"-dommen. Etter rettstilstanden før lovendringene i 2004-2005 ble som nevnt beregningsgrunnlaget for selskapets aktive eiere forhøyet fra 9.124.080 kroner til 61.039.876 kroner – 51.915.796 kroner ble altså omklassifisert. Dersom en slik omklassifisering hadde funnet sted etter gjeldende rett, ville dette bety at 51.915.796 kroner skulle beskattes som kompensasjon for arbeid i stedet for som kapitalinntekt utdelt til aktive eiere i deltakerlignede selskaper – i tillegg til de 9.124.080 kroner som opprinnelig skulle beskattes som kompensasjon for arbeid.

Før omklassifiseringen ville de aktive eierne betale totalt 29.281.399 kroner i skatt dersom arbeidskompensasjonen ble beskattet som arbeidsinntekt, eller 28.735.137 kroner dersom den ble beskattet som arbeidsgodtgjørelse. Etter omklassifiseringen ville de måtte betale totalt 34.392.075 for arbeidsinntekt, eller 30.674.372 for arbeidsgodtgjørelse. De aktive eierne ville altså måtte betale henholdsvis 5.110.676 kroner eller 1.939.235 kroner mer i skatt etter omklassifiseringen.⁷¹ Dette tilsvarer en økning på ca. 17,45% for arbeidsinntekt og 6,75% for arbeidsgodtgjørelse.⁷²

Dette kan igjen sammenlignes med den skatteoptimale løsningen. For å finne denne må vi – i tillegg til å ta hensyn til gjennomsnittsskatten – se på de trinnvise skattesatsene som gjelder for de enkelte inntektstypene. Under følger en modell som tydeliggjør disse trinnvise satsene, der arbeidsinntekt, arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt er representert i den rekkefølgen med fargene rød, grønn og blå.



Frem til innslagspunktet for toppskatten – ved en inntekt 550.500 kroner – har kapitalinntekt den høyeste skattesatsen. Dette gjelder imidlertid ikke opp til en inntekt

⁷¹ Alle tallene i avsnittet over er beregnet ut fra "vedlegg 1".

⁷² $(29281399/100)*5110676=17,45$. $(28735137/100)*1939235=6,75$.

på 50.400 kroner, men kapitalinntekt har allikevel tyngre gjennomsnittlig beskatning opp til 550.500 kroner.⁷³ Frem til dette punktet er det altså optimalt for skattyter å få klassifisert inntekt som arbeidsinntekt eller arbeidsgodtgjørelse. Ettersom at det ikke er mulig å kombinere disse to inntektstypene, må vi se på gjennomsnittsbekskatningen frem til en inntekt på 550.500 kroner. Den inntektstypen som er har lettest skattebyrde frem til denne inntekten er altså optimal i denne konteksten.

Det er tidligere i fremstillingen avgjort at arbeidsgodtgjørelse er gunstigere beskattet enn arbeidsinntekt fra en inntekt på ca. 400.000 kroner og høyere.⁷⁴ Dette vil si at det er optimalt å klassifisere inntekt som arbeidsgodtgjørelse når inntekten er på 550.500 kroner. Ved dette punktet skal skattyter betale 197.784 kroner i skatt. Men vi ser stolpediagrammet over at det kapitalinntekt har den letteste skattebyrden derfra og høyere. Ergo vil all inntekt skattyter innehar ut over denne inntekten være optimalt klassifisert som kapitalinntekt, og beskattet konstant med den marginale skattesatsen på 46,71%.

Den optimale løsningen vil derfor i eksemplet over være å klassifisere de første 550.500 kroner som arbeidsgodtgjørelse, og de resterende 60.489.376 kroner som kapitalinntekt. Totalt ville da skatteyter betale 28.452.372 kroner i skatt. Dette tilsvarer en skatt som er ca. 7,25% lavere enn tilfellet etter omklassifisering, og ca. 1% lavere enn tilfellet før omklassifisering.⁷⁵

Vi ser at tilfellet før omklassifisering ligger nær den optimale løsningen, og at det er et forholdsvis stort sprang mellom disse to og tilfellet etter omklassifisering. Årsaken til at tallene fra "Boston Consulting" har blitt brukt, er for å vise hvilke utslag forskjellig klassifisering kan utgjøre i praksis. I "Boston Consulting" var det snakk om tre skattytere som fikk deler av sin inntekt omklassifisert, og eksemplet over er beregnet som om det dreier seg om én skattyter. Resultatene er altså ikke direkte sammenlignbare – da måtte det ha blitt tatt hensyn til de fradrag som gjør seg gjeldende for den enkelte person –

⁷³ Se bla. figur 68.

⁷⁴ Se punkt 2.2.1.

⁷⁵ $(28452372/30674372)*100=0,9275$. $(28452372/28735137)*100=0,99$. Gjelder dersom personinntektsdelen av deltakernes inntekt blir beskattet som arbeidsgodtgjørelse.

men det er sannsynligvis bare snakk om små forskjeller. Dette viser at en omklassifisering tilsvarende utfallet i "Boston Consulting" ville hatt forholdsvis store konsekvenser for skattyter, noe som igjen viser at det fortsatt er fullt mulig å klassifisere seg frem til skattefordeler dersom ligningsmyndighetene ikke har anledning til å overprøve skattyters egen klassifisering.

Eksemplet over gjelder inntekter av betydelige størrelser, og slik vi kan se ut fra modellene over er forskjellene mellom gjennomsnittsbekskatningen større jo større inntekten er. De virkelig store utslagene i kroner og øre vil derfor komme til syne ved de høye inntektene. Men slik vi kan lese ut fra modellene over, er det også betydelige forskjeller i gjennomsnittsbekskatningen ved de lavere inntektene. Det er fordelaktig for skattyter å få klassifisert sin inntekt som arbeidsinntekt opp til en inntekt på ca. 400.000 kroner, mens det er fordelaktig å få den klassifisert som arbeidsgodtgjørelse dersom inntekten er mellom 400.000 og 550.500 kroner. Det er således mulig at situasjoner kan oppstå hvor det snakkes om å omklassifisere inntekt fra arbeidskompensasjon til kapitalinntekt – såkalt "tvangslønn" – men dette er lite praktisk i konteksten av denne avhandlingen, og vil således ikke behandles ytterligere.

2.2.5 Oppsummering og veien videre

I punktene ovenfor har det blitt bevist at det eksisterer forskjeller i beskatningen av de enkelte inntektstypene, og at disse forskjellene er av en slik karakter at inntektsklassifiseringen spiller en avgjørende rolle for hvilken skattebyrde som hviler på en skattyters inntekt. Det har blitt bevist at det finnes en optimal kombinasjon av inntekter, som i forholdsvis stor grad kan avvike fra mindre optimale kombinasjoner. I eksemplet hvor tallene fra "Boston Consulting"-dommen ble brukt, innebar den optimale inntektskombinasjonen at en hypotetisk skattyter ville måtte betale ca. 7,25% mindre i skatt enn hva han ville dersom inntekten ble klassifisert slik som resultatet ble i overnevnte dom. Det fremstår ut fra dette som tydelig at klassifisering av inntekt spiller en merkbar rolle for provenyet, noe som tyder på at det burde være adgang for at ligningsmyndighetene kan omklassifisere inntekt i tilfeller der de finner det nødvendig. Denne omklassifiseringsadgangen behandles i det videre.

Del 3: Omklassifisering av inntekt

I denne delen av fremstillingen skal det ses på adgangen til å omklassifisere inntekten til aktive eiere etter "naken inn – naken ut"-modellen i deltakerlignede selskaper. Lignl. §8-1 første ledd sier at "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". I dette ligger det at ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum de finner mest sannsynlig.⁷⁶ I Enskilda-dommen blir det uttalt at "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 som adgang til korreksjon for å følge av de ulike skattehemler". I "Private Equity"-dommen uttalte førstevoterende at denne bestemmelsen sier at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn.⁷⁷ Dette synet støttes av Zimmer, som sier at bestemmelsen er reflekterer norsk sivilprosessretts regler om fri bevisbedømmelse, og uttaler spesifikt at det ikke kan være korrekt at denne lovbestemmelsen i seg selv hjemler rett til omklassifisering.⁷⁸ Avhandlingen bygger i det videre på Zimmers oppfatning om at omklassifisering må bygge på annet grunnlag enn lignl. §8-1.

Først vil de aktuelle rettsgrunnlag behandles, før det så ses på omklassifisering spesifikt for "naken inn – naken ut"-tilfeller i avhandlingens fjerde del.

3.1 Generelt om omklassifisering

Omklassifisering kan tenkes gjennomført på flere forskjellige grunnlag.⁷⁹ Først og fremst foreligger det en ulovfestet omgåelsesnorm. Videre kan inntekt tenkes omklassifisert på

⁷⁶ Rt. 2005 s. 1461 avsnitt 54.

⁷⁷ HR-2015-02268-A.

⁷⁸ Utv. 2010 s. 1073.

⁷⁹ Se Lignings-ABC 2015 s. 1299.

bakgrunn av alminnelig tolkning av beskatningshjemlene for de enkelte inntektstypene. Til slutt kan omklassifisering tenkes gjennomført i kraft av sktl. §13-1. Disse mulige rettsgrunnlagene vil bli behandlet hver for seg under. I tillegg vil det i denne generelle delen ses på to sentrale høyesterettsdommer som omhandlet omklassifisering av inntekt i forkant av skattereformen av 2004-2005, men som ikke direkte kan sies å dreie seg om "naken inn – naken ut"-problemstillinger. Disse vil imidlertid si noe om hvilke vurderinger som må legges til grunn ved en eventuell omklassifisering av inntekt.

3.1.1 Omklassifisering i kraft av omgåelsesnormen

Det er alminnelig enighet om at det i Norge eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm som er utviklet i et samspill mellom rettspraksis og teori. Normens rettsgrunnlag er først og fremst en rekke høyesterettsdommer.⁸⁰ I dag er den generell enighet om at omgåelsesnormen er selvstendig hjemmel for å utføre gjennomskjæring, og i mange dommer omtales normen som den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Omgåelsesnormen eksisterer som supplement til de ordinære tolkningsreglene, og er fungerer som et selvstendig rettsgrunnlag for å motvirke omgåelse av skatteregler. Omgåelse av skatteregler som begrep må avgrenses mot det som kalles "skatteplanlegging" – å innrette seg på ideell måte i henhold til den eksisterende skattelovgivning. Videre må det avgrenses mot skatteunndragelse – der det gis gale opplysninger til ligningsmyndighetene slik at ligningen blir utført basert på galt faktum – og proforma – der det som innad gjelder mellom parter ikke samsvarer med det informasjon som gis utad.⁸¹ I følge Zimmer er det typiske for omgåelsesspørsmål er "at en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overenstemmelse med (det man antar er) skattereglens formål".⁸²

Omgåelsesnormen formuleres i flere dommer, blant annet i Telenor-saken: "Den ulovfestede gjennomskjæringsregel (...) består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering.

⁸⁰ Zimmer, Frederik (2014); s. 65.

⁸¹ Zimmer, Frederik (2014); s. 61 og 62.

⁸² Zimmer, Frederik (2014); s. 63.

Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt, (...). Dette er et nødvendig men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skatteregelens å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, (...).⁸³

Vi ser altså at to vilkår må være oppfylt for at det kan utføres gjennomskjæring i kraft av omgåelsesnormen – et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret sier at det subjektivt sett må ha vært den klart viktigste motivasjonsfaktorer for disposisjonen å spare skatt. Dersom den aktuelle disposisjonen er ledd i en større disposisjonskjede, må dette vilkåret være oppfylt etter en samlet vurdering for alle de disposisjonene som utgjør en naturlig enhet – ikke isolert for hver enkelt disposisjon. At grunnvilkåret er subjektivt betyr at det skal legges vekt på hva skattyter må antas å ha lagt vekt på, men dette innebærer ikke at det skattyter selv har uttalt om disposisjonen nødvendigvis legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktoren må avgjøres etter en helhetsvurdering, basert på de bevis for foreligger. Dersom disposisjonens dominerende virkning er skattebesparelse av noe omfang, tyder dette på at skattebesparelse nettopp var den viktigste motivasjonsfaktoren for gjennomføringen av disposisjonen. Det er da opp til skattyter å godtgjøre at motivasjonsfaktoren faktisk var noe annet enn å spare skatt.⁸⁴

I tillegg til grunnvilkåret må de disposisjoner som søkes gjennomskjært stride mot skattereglenes formål. Det er her først og fremst snakk om formålene til den skatteregel som hevdes omgått. Det legges i denne vurderingen stor vekt på hvilke virkninger den aktuelle disposisjon har i tillegg til skattebesparelse, det som i "Telenor"-saken ble omtalt som disposisjonens "forretningsmessige egenverdi". Høyesterett har ikke stilt sterke krav til denne forretningsmessige egenverdien – det er ikke krav om at den må være tilnærmet like viktig som skattefordelen. Skattyters formål med disposisjonen skal også trekkes inn i totalvurderingen, selv om et slikt formål er et selvstendig vilkår for

⁸³ Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 47.

⁸⁴ Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 49, 50 og 51.

gjennomskjæring – jo større innslag av formål som ikke knytter seg til å oppnå skattemessige fordeler, desto sterkere er argumentene for at det ikke dreier seg om omgåelse.⁸⁵

Til slutt skal det tas hensyn til ”omstendighetene for øvrig”. Her ses det på i hvilken grad disposisjonen som er skattebesparende bærer preg av å være ”komplisert, kunstig eller unaturlig ut fra en forretningsmessig o.l. vurdering”.⁸⁶ Det tenkes altså på disposisjoner som er gjort på en måte som er upraktisk og tungvint, og at den – sett bort fra skattefordelen – har liten eller ingen verdi sett i forhold til mer vanlige disposisjoner. Denne vurderingen må gjøres etter en sammenligning av hva som er det alminnelige innenfor det aktuelle fagfeltet.

Dersom vilkårene for gjennomskjæring i kraft av den ulovfestede omgåelsesnorm er til stede, innebærer dette ofte at det aktuelle rettsforholdet rekarakteriseres. Dersom dette gjøres, skal skattingen fortsatt skje ut fra skattelovens regler – men det rekarakteriserte rettsforholdet skal legges til grunn.⁸⁷

3.1.2 Omklassifisering i kraft av alminnelig lovtolkning

Omklassifisering kan tenkes gjennomført etter en tolkning av de beskatningshjemlene som gjelder for de enkelte inntektstypene. Relevante beskatningshjemler for denne avhandlingen er arbeidsinntekt etter sktl. §5-10 bokstav a, utdeling etter sktl. §10-42 andre ledd, og arbeidsgodtgjørelse etter sktl. §12-2 bokstav f. Slik avklart ovenfor er det i konteksten av denne fremstillingen interessant å se på omklassifisering fra kapitalinntekt til arbeidsinntekt eller arbeidsgodtgjørelse, og ikke motsatt vei.

Det er altså her snakk om omklassifisering på bakgrunn av at skattyter har tolket lovverket feil. Et eksempel kan være at deler av en aktiv eiers inntekt i utgangspunktet er klassifisert som kapital etter utdeling fra selskap. Sktl. §10-42 andre ledd sier at utdeling er ”enhver vederlagsfri overføring fra selskap til deltaker.” Inntekten kan her

⁸⁵ Zimmer, Frederik (2014); s. 67, 69 og 69.

⁸⁶ Zimmer, Frederik (2014); s. 69.

⁸⁷ Zimmer, Frederik (2014); s. 80.

tenkes omklassifisert dersom skattyter i realiteten har ytet vederlag – i form av sin egen arbeidskraft – til selskapet. Dersom dette er tilfelle kan ikke utdelingen regnes som utdeling etter sktl. §10-42 andre ledd, og dermed omklassifiseres til en av inntektstypene for arbeidskompensasjon.

I "Enskilda"-dommen ble det gjennomført omklassifisering fra kapitalinntekt til arbeidsgodtgjørelse i kraft av alminnelig lovtolkning. I Høyesteretts vurdering sto det sentralt at det var misforhold mellom størrelsen på utdelingen fra selskapet og deltakernes kapitalinnskudd.⁸⁸ Deltakernes investeringer og risiko i selskapet sto altså ikke i stil med overskuddsutdelingen. Overnevnte dom vil behandles videre senere i fremstillingen.

3.1.2 Omklassifisering i kraft av sktl. §13-1

Det sies i sktl. §13-1 første ledd at "det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning". Dette vil si at skattyters inntekt kan fastsettes ved skjønn dersom den er påvirket av skattyters interessefellesskap med andre. I omgåelsesspørsmål er det ofte snakk om at skattyter har organisert seg sammen med andre skattytere på en slik måte at dette medfører skattebesparelse. I slike tilfeller er sktl. §13-1 en objektiv omgåelsesregel som kan benyttes som selvstendig grunnlag for omklassifisering. Bestemmelsen lovfester i stor grad et generelt tilordningsprinsipp.⁸⁹

For at sktl. §13-1 skal kunne benyttes, må det først og fremst være snakk om et interessefellesskap. Aktive eiere i deltakerlignede selskaper har interessefellesskap med selskapet og trolig også med de andre deltakerne. Videre må det være snakk om at skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av dette interessefellesskapet. For å vurdere dette må skattyters inntekt eller formue sammenlignes men den inntekt eller

⁸⁸ Rt. 2009 s. 105 avsnitt 93.

⁸⁹ Zimmer (2014); s. 397.

formue han må antas å ville ha dersom det ikke forelå interessefellesskap.⁹⁰ Relevant for denne fremstillingen er om man skal separere person- og alminnelig inntekt i vurderingen om hvorvidt skattyters inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet. Dersom det kan sies at en reduksjon i skattyters personinntekt går inn under lovbestemmelsen – selv om skattyters totale inntekt ikke er redusert – er det nærliggende å si at bestemmelsen kan tenkes benyttet i relasjon til omklassifisering i konteksten av denne fremstillingen. Skattedirektoratet har imidlertid uttalt at sktl. §13-1 normalt ikke skal anvendes for å fastsette økt arbeidskompensasjon for deltakere som er aktive i egne selskaper.⁹¹

3.1.3 Rettspraksis

3.1.3.1 "Kruse Smith"-dommen⁹²

Saken omhandlet kjøp og salg av aksjer i arbeidsforhold. Denne avhandlingen er avgrenset til å omhandle deltakerlignede selskaper, men det vil her gjøres unntak. Resonnementet bak dette unntaket er som følger: forskjellene mellom aksjeselskap og deltakerlignede selskap etter dagens rettstilstand er at aksjeselskap beskattes etter "aksjonærmodellen" mens deltakerlignede selskap beskattes etter "deltakermodellen". Forskjellene ligger altså i beskatningsmåten, men det er et uttalt hensyn i dagens skattelovgivning at det skal være nøytralt i forhold til selskapstypene, og at skattelovgivningen ikke skal påvirke valg av organisasjonsform.⁹³ De vurderinger Høyesterett legger til grunn ved omklassifisering av inntekt i selskap etter aksjonærmodellen, må derfor i stor grad kunne overføres til omklassifisering i selskap etter deltakermodellen.

Kort sagt gikk saken ut på at ledende ansatte i entreprenørbedriften "Kruse Smith" fikk tegne aksjer i selskapet til en betydelig underkurs. Ved aksjetegningen var aksjenes markedsmessige verdi kr. 143,02 kroner, mens de ledende ansatte ervervet dem til 10 kroner – som var aksjenes pålydende. Ervervet av aksjene var betinget av at aksjene

⁹⁰ Norsk lovkommentar til sktl. §3-1 første ledd, note 1096 av P. H. Stoveland.

⁹¹ Utv. 2009 s. 1284.

⁹² Rt. 2000 s. 758.

⁹³ NOU 2005 nr. 2, del IV punkt 1.1.

bare kunne avhendes til hovedaksjonær ved avslutning av arbeidsforholdet, og at avhendingsverdien skulle tilsvare aksjens markedsmessige verdi minus underkursen som de ansatte fikk ved aksjetegningen – altså markedsverdien minus 133,02 kroner. Dette betød at de ansatte som hadde tegnet aksjer ville nyte godt av selskapets eventuelle verdistigning i etterkant av aksjetegningen. Det overordnede spørsmålet i saken var hvordan gevinsten ved salg av disse aksjene skulle klassifiseres. Ligningsmyndighetene klassifiserte gevinsten ved salg av aksjene som arbeidsinntekt, men Høyesterett opphevet ligningen med dissens 3 til 2.

Førstevoterende – som representerte flertallet – uttalte at det er klart at aksjene var ervervet til underkurs, men ettersom at aksjetegningen var betinget av at denne underkursen ble tilbakebetalt ved salg av aksjene, hadde underkursen aldri blitt realisert. Underkursen var å regne som kreditt fra selskapet som sikret de ledende ansatte aksjonærrettigheter i selskapet i perioden de eide aksjene, noe som var en skattbar fordel i skatterettslig forstand. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid ikke beskattet denne fordel, og Høyesterett kunne ikke avsi dom om at den skulle beskattes.

Videre uttalte førstevoterende at det er forholdsvis vanlig at arbeidstakere erverver aksjer i selskap de er ansatt i, og at dette ikke kan være nok til at eventuell gevinst på disse aksjene skal beskattes som arbeidsinntekt. Resonnementet var at selv om en ansatt bare har rett til å være aksjonær så lenge han er ansatt i selskapet, så er verdistigning på aksjen et resultat av den økonomiske utviklingen i selskapet – ikke av arbeidsforholdet. Det ble peket på at eventuelle tap på disse aksjene ikke ville være aktuelt å føre som avdrag, og at motstykket til dette er at gevinst da heller ikke burde beskattes som arbeidsinntekt. Førstevoterende – som snakket for flertallet – konkluderte ut fra dette med at aksjegevinsten ikke kunne regnes som vunnet ved arbeid.

Andrevoterende kom til et annet resultat, og begynte sin vurdering med en tolkning av sktl. §5-1, som hjemler skatteplikt for enhver fordel vunnet ved arbeid. Det ble slått fast at bestemmelsen ikke hjemler skatteplikt for gevinst vunnet ved realisasjon av aksjer, og at slik gevinst reguleres av aksjegevinstbestemmelsene. Andrevoterende uttalte videre

at det imidlertid ikke kan slås fast at aksjegevinst aldri kan være vunnet ved arbeid. Vurderingen måtte derfor bero på en grensedragning mellom reglene om arbeidsinntekt og aksjegevinstbeskatningen. I denne grensedragningen ble det vist til Magnus Aarbakke, som mente at tilknytningen til arbeidsinntekt er tilstrekkelig dersom aksjeervertet er nødvendig for å få jobben og at gevinsten oppstår etter kort tid, og tilsvarende dersom aksjeervertet er nødvendig for å opprette arbeidsforholdet – selv om aksjegevinsten oppstår lang tid senere.⁹⁴

Videre uttalte andrevoterende at spørsmålet om hvordan aksjegevinsten skal klassifiseres er et tilknytningsspørsmål, og at dette tilknytningsspørsmålet måtte avgjøres ut fra hvordan forholdet naturlig burde bedømmes. Her ble det peket på det at aksjene i praksis var uomsettelige før arbeidsforholdet opphørte, og at disposisjonens økonomiske virkning i realiteten var å gi de ansatte sluttvederlag i form av aksjegevinst. Tapsrisikoen var også – etter mindretallets mening – ubetydelig sett i forhold gevinstmulighetene – en verdi som er vanskelig å verdsette før realisasjonstidspunktet. Samlet var det flere elementer som skilte det aktuelle aksjeervertet fra en ordinær aksjonærssituasjon. Ut fra dette kom andrevoterende til at aksjegevinsten var vunnet ved arbeid, og derfor skulle klassifiseres som arbeidsinntekt.

3.1.3.2 "Pre Finans"-dommen⁹⁵

Saken dreide seg – i likhet med i "Kruse Smith"-dommen – om kjøp og salg av aksjer i arbeidsforhold. Her fikk partnerne i megler- og forvaltningsforetaket Pre Finans AS låne penger av selskapet for å tegne aksjer i det samme selskapet. Aksjetegningen var regulert av en aksjonæravtale, hvor det ble forutsatt at 37,5% av selskapets aksjekapital skulle tilhøre partnerne. Aksjekapitalen var på 50 millioner kroner, og aksjenes pålydende var 1000 kroner per stykk.

Aksjonærforholdet var betinget av fortsatt arbeid i selskapet, og partnerne pliktet å avhende aksjene til hovedaksjonær ved opphør av arbeidsforhold etter regler fastsatt i

⁹⁴ "Skatt på inntekt, 4. utgave" av Magnus Aarbakke – henvisning via Rt. 2000 s. 758.

⁹⁵ Rt. 2000 s. 1739.

aksjonæravtalen. Ved salg av aksjene i løpet av de første tre årene etter aksjetegningen skulle aksjene leveres tilbake og gjelden slettes. Ved salg etter dette, pliktet hovedaksjonæren å kjøpe aksjene for substansverdi fastsatt etter "Norske Finansanalytikerers Forenings" normer, multiplisert med en faktor som varierte fra 1,25 ved salg fjerde år, til 1,75 ved salg fra år seks og senere. I utgangspunktet kunne partnerne til en hver tid levere inn aksjene sine mot at hele deres gjeld ble slettet. Det siste punktet ble imidlertid vedtatt fjernet kort tid etter inngåelsen av aksjonæravtalen – slik at risikoen for lånet ble overført til partnerne – men det ble ikke gjort endringer i aksjonæravtalen eller i utstedte gjeldsbrev før ny aksjonæravtale ble undertegnet over to år senere. Denne sikret partnere rett til å innløse aksjene mot at gjelden ble slettet – men de hadde etter den nye avtalen fjorten dagers oppsigelsestid. I tillegg til dette hadde partnerne rett til å ta opp nye lån med meget gunstige betingelser.

Høyesterett startet sin vurdering med å slå fast at det var et avgjørende spørsmål om hvorvidt gjeldslettingsklausulen i realiteten var fjernet, noe retten – etter en vurdering av et sammensurium av kompliserte avtaler og uttalelser – fant ikke var tilfelle.

Videre ble det stilt spørsmål om aksjonæravtalene som lå til grunn knyttet aksjenes verdi opp mot partnernes stilling som ansatte, og det ble foretatt en vurdering av arbeidsinntektsbegrepet i daværende skattelovs §42 – i dag sktl. §5-1. Det ble her henvist til "Kruse Smith"-dommen og slått fast at hovedregelen var at aksjegevinster ikke faller inn under fordelsbegrepet som ble benyttet i daværende skattelovs §42. Det ble imidlertid uttalt videre at det var sikker rett at særfordeler som arbeidstaker får i forbindelse med aksjekjøp er skattbar som arbeidsinntekt, og at det samme må gjelde for særfordeler i forbindelse med salg av aksjer. Hvorvidt dette var tilfelle i den aktuelle sak, måtte bero på en tolkning av det gjeldende avtaleverk.

I denne tolkningen uttalte Høyesterett at gjeldslettingsopsjonen i aksjonæravtalen – som sikret partnerne rett til å når som helst avhende sine aksjer mot at hele deres gjeld ble slettet – samt at aksjekjøpene i sin helhet var lånefinansiert av selskapet uten krav til egeninnsats hos partnerne, muligens var nok i seg selv til at aksjeinnehavet i så stor grad mistet sin normale karakter. Konsekvensen av dette ville være at salgsgevinsten skulle klassifiseres som arbeidsinntekt. I tillegg ble det peket på at salgsoptionsen – som fra år

fire og senere gav aksjonærene rett til å selge aksjene til hovedaksjonær med tillegg – ikke var fastsatt ut fra en plausibel beregning av selskapets økonomiske utvikling. Dette tydet på at både tegningen og de fremtidige salg av aksjene i sin helhet var knyttet til arbeidsforholdet.

Oppsummert baserte høyesterett i stor grad sin avgjørelse på at mangelen på risiko knyttet til partnernes aksjeinnehav markerte et klart skille fra markedsmessig forhold ellers, og konstaterte at gevinsten ved salget av aksjene skulle klassifiseres som arbeidsinntekt.

3.1.3.3 Tendenser i rettspraksis

Dommene over har flere likhetstrekk, men er også i stor grad forskjellige – noe avviket i domsresultat tydelig viser. Det er i begge sakene snakk om kjøp og salg av aksjer i arbeidsforhold – med opsjoner som kan skille de ansattes aksjonærposisjon fra det normale i de aktuelle markedene. Forskjellene mellom dem er først og fremst at i "Kruse Smith"-dommen ble aksjene kjøpt til underkurs og skulle avhendes til hovedaksjonær til markedspris minus underkurs, mens i "Pre Finans"-dommen fikk partnerne et vederlagsfritt lån fra selskapet til å erverve aksjene til full pris. Faktum i begge dommene kan imidlertid tolkes som om selskapet ytet kreditt til sine ansatte i form av henholdsvis underkurs og regulært lån.

Begge dommene ble avsagt etter en alminnelig tolkning av beskatningshjemlene, og de gir en god indikasjon på hvilke vurderinger som må legges til grunn. Først og fremst ses det på inntektens nærhet til de enkelte inntektstypene. Flertallet i "Kruse Smith"-dommen mente at aksjegevinsten var et resultat av at kapital virket i selskapet, og at utbetalingene derfor i sin karakter var å klassifisere som kapitalinntekt. Mindretallet fokuserte på at aksjonærstillingen var uløselig tilknyttet arbeidet, og at tapsrisikoen var minimal – sett i forhold til gevinstmulighetene. Nettopp dette risikoaspektet var sentralt også i "Pre Finans"-dommen. Videre ble det vektlagt – både i "Pre Finans"-dommen og av mindretallet i "Kruse Smith"-dommen – at aksjeinnehavet skilte seg fra normale markedsmessige forhold. Det er normalt en viss risiko – om enn bare en teoretisk sådan

– ved kjøp av aksjer. Der risikoaspektet er i det store og det hele er fjernet vil dette markere et brudd med de markedsmessige forhold som ellers hersker på området.

Videre er det et likhetstrekk mellom de faktiske forhold i dommene ved at aksjeervervene – i større eller mindre grad – fremstår noe konstruerte og uten betydning i annen forstand enn å spare skatt. For selskapet – særlig i sistnevnte dom men også til en viss grad i førstnevnte – var disposisjonene en klar økonomisk ulempe. Det kan vanskelig tenkes at selskapene ville yte kreditt i så stor grad til sine ansatte som ren goodwill, og det er nærliggende å se på dette som et utslag av at selskapene ønsket å etablere en form for skattegunstig bonusordning. Slike disposisjoner må ligge nært opp mot det man kan kalle en fordel vunnet ved arbeid.

3.2 Rettspraksis i ”naken inn – naken ut”-tilfeller

Videre vil det ses på aktuell rettspraksis hvor det er snakk om omklassifisering i ”naken inn – naken ut”-situasjoner. Slik som Høyesterettsdommene over, er det her snakk om dommer avsagt slik rettstilstanden var i forkant av skattereformen.

3.2.1 Enskilda-dommen⁹⁶

Saken gjaldt i hvilken grad utbetalinger fra et indre selskap skulle anses som personinntekt for stille deltakers arbeidsinnsats i selskapet. Det indre selskapet ble etablert i 1994 med en bundet egenkapital på 10.000.000 kroner, med Orkla Finans Fondsmekling AS som hovedmann. De stille interessentene eide 16% av selskapet, mens de resterende 84% ble eid av Orklakonsernet. De stille interessentenes del av overskuddet i selskapet var uforholdsmessig stort i forhold til eierandel, og i 1994 mottok disse 40% av årsresultatet. 18. Februar 2000 ble hovedmannen solgt til Enskilda Securities og egenkapitalen økt til 20.000.000 kroner. På dette tidspunktet utgjorde de stille interessentenes eierandel 34,2%. Hovedmannen skulle til en hver tid skyte inn sin del av overskuddet i selskapet.

⁹⁶ Rt. 2009 s. 105.

Det indre selskapet var regulert av interne avtaler, som ble endret jevnlig. I avtaleverket sto det at de stille interessentene ikke hadde krav på godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet ut over den andel av overskuddet de var berettiget til i henhold til andre avtaler, og arbeidsmiljøloven skulle ikke få anvendelse. Interessentene måtte jobbe i selskapet på fulltid, og deltakelsen måtte fravikes dersom arbeidsforholdet ikke ble opprettholdt. Interessentene hadde heller ingen formell innflytelse i selskapet. Høyesterett opprettholdt ligningsmyndighetenes vedtak om å oppjustere personinntekten for de aktive eierne for ligningsårene 2002 og 2003.

Ligningsmyndighetene hadde bygget sitt vedtak på en generell tolkning av sktl. §12-2 bokstav f, og konkluderte med at en større del av overskuddsandelen utdelt til de aktive eierne i realiteten var godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap. Det ble også konkludert med at det ikke var grunnlag for å benytte de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. Hovedmannen på det tidspunktet – SEB Enskilda AS – hevdet at ligningsmyndighetene i realiteten hadde bygget omklassifiseringen på nettopp den ulovfestede omgåelsesnorm, eventuelt sktl. §13-1.

Førstevoterende i Høyesterett startet sin vurdering med å slå fast at ligning i utgangspunktet skjer på bakgrunn av selvangivelsen, men at ligningsmyndighetene måtte føre kontroll med denne og fastsette grunnlaget for ligningen basert på de øvrige opplysninger som foreligger. Videre uttrykte førstevoterende enighet i at ligningsmyndighetene har bygget omklassifiseringen på en tolkning av sktl. §12-2 bokstav f. Det ble presisert at det er et vilkår for å bli stille interessent i det indre selskapet at interessenten jobber på heltid for selskapet, at videre deltakelse i selskapet er betinget av at arbeidsforholdet opprettholdes og at hovedmannen i vid utstrekning hadde anledning til å si opp selskapsforholdet med seks måneders varsel. Dette var alle momenter som tyder på at utbetalingene fra selskapet til deltakerne i realiteten var arbeidsgodtgjørelse.

Det ble vist til at det indre selskapet var avhengig av garantier fra hovedmannens morselskap som i de aktuelle år beløp seg til omkring 700 millioner kroner, og at interessentenes kapitalinnskudd var på om lag 7,1 millioner kroner. Dette omtalte førstevoterende som et "ubetydelig" beløp i den aktuelle sammenhengen, og påpekte at

det ikke var påberopt at selskapet hadde behov for tilførselen av kapital. Om dette ble det i dommens avsnitt 70 uttalt at "kapitalinnskuddene har i hovedsak hatt som funksjon å etablere eierposisjoner for interessentene, og det kan etter mitt syn legges til grunn at størrelsen på innskuddene snarere er bestemt med det siktemål å unngå at allokeringen av andel av overskuddet til innskuddene skulle være for oppsiktsvekkende enn for å dekke selskapets kapitalbehov.

Videre uttales det i dommens avsnitt 73: "det forhold som klarest viser at den oppgitte personinntekt ikke gir noen god indikasjon på hva som er den samlede godtgjørelse for arbeidet for Selskapet, er likevel fraværet av motstridende interesser mellom Selskap og Interessentene ved overskuddsallokeringen". Med dette menes det at de aktive eierne – interessentene – ikke har incitament til å forhandle seg frem til den arbeidsgodtgjørelsen de ellers ville fått dersom de ikke var deltaker i det indre selskapet. Selskapet og de aktive eierne hadde som sammenfallende interesse å få klassifisert størst mulig del av utbetalingene som kapitalinntekt – selskapet sparte arbeidsgiveravgift og de aktive eierne slapp å bli personinntektsbeskattet.

SEB Enskilda AS argumenterte med at kapitalavkastningen i det aktuelle forretningsområdet var svært høy, og at det derfor ikke var noe ekstraordinært med avkastningen oppnådd av interessentene. Høyesterett kom til at denne kapitalavkastningen var kunstig høy på grunn av at hovedmannen hadde tilført nødvendig kapital i form av lån, garantier og lånefasiliteter. I tillegg kom Høyesterett til at det vesentlige av systemverdier i selskapet var tilknyttet hovedmannen.

Det ble videre anført av SEB Enskilda AS at store deler av selskapets overskudd ikke kunne spores tilbake til arbeidsinnsats, men heller til faktorer som selskapets merkenavn, goodwill, kapitalbase m.m. Det sentrale i Høyesteretts avgjørelse var imidlertid ikke hvorvidt utbetalingene som de aktive eierne mottok fra selskapet var generert ved kapitalbeføyelser eller arbeidsinnsats, men heller hvorvidt utbetalingene kunne sies å være avkastning på deres eierskap i selskapet. Ettersom at selskapets systemverdier i det store og det hele var tilknyttet hovedmannen, var det etter høyesteretts mening bare de aktive eiernes kapitalinnskudd som kunne være gjenstand for avkastning.

Som vi ser var ikke det indre selskapet i Enskilda-dommen organisert etter en ren "naken inn – naken ut"-modell. De aktive eierne hadde i realiteten betalt til sammen ca. 7,1 millioner kroner i kapitalinnskudd ved etableringen av deres eierposisjoner. Høyesterett kom imidlertid til at disse innskuddene var så ubetydelige – sett i forhold til de summer det indre selskapet ellers opererte med – at utbetalingene de aktive eierne fikk fra selskapet kun i liten grad kunne sies å være avkastning på deres kapitalinnskudd.

Høyesterett har her fulgt en modell hvor den utdelingen fra selskapet – som ikke skal regnes som arbeidsgodtgjørelse – avhenger og må fordeles ut fra eierandel. Etter en slik løsning vil alle deltakerne i selskapet få lik avkastning på deres innskutte kapital. Dette må igjen sammenholdes med en armlengdevurdering av hvilken arbeidsgodtgjørelse det ville forventes at de aktive eierne ville hatt som ansatte i selskapet.

3.2.2 "Boston Consulting"-dommen⁹⁷

I likhet med "Enskilda"-dommen omhandlet "Boston Consulting"-dommen i hvilken utstrekning utbetalinger fra indre selskap skulle regnes som personinntekt. Saken gjaldt for ligningsårene 2003 og 2004, og er således behandlet etter rettstilstanden før lovendringene i 2004-2005.

Twisten gjaldt utbetalinger fra et indre selskap opprettet i 1999 – hvor "The Boston Consulting Group AB" var hovedmann – til tre stille deltakere. Hovedmannen eide 35% av selskapet, mens de resterende 65% var eid av de stille deltakerne. Hovedmannen hadde ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, mens de stille deltakernes ansvar var begrenset oppad til deres andel i en risikokapital på til sammen 19,5 millioner kroner. Denne risikokapitalen ble imidlertid aldri innbetalt til selskapet. Forholdet mellom hovedmannen og de stille deltakerne var regulert av avtaler, som kunne sies opp av begge parter med tre måneders varsel. Ved opphør av avtalen falt retten til utbytte bort med umiddelbar virkning.

⁹⁷ Rt. 2010 s. 527

De stille deltakerne mottok i de aktuelle ligningsårene ordinær lønn fra selskapet. Denne ble i deltakernes selvangivelse oppført som personinntekt, mens utbytte fra selskapet ble oppført som virksomhetsinntekt.

Høyesterett uttalte innledningsvis i sin vurdering at spørsmålet var om utbetalinger fra selskapet som deltakerne hadde klassifisert som kapitalinntekt fra virksomhet i sin selvangivelse, i realiteten var godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet. Dette måtte bero på en konkret vurdering av forholdene i den aktuelle saken, og klassifikasjonen av inntekten måtte gjøres ut fra denne.

I likhet med i "Enskilda"-dommen var Høyesterett enig med ligningsmyndighetene i at omklassifisering måtte bero på en alminnelig tolkning av sktl. §12-2 bokstav f. Det pekes her på at godtgjørelsen som de stille deltakerne hadde mottatt var uløselig knyttet til deres arbeid i selskapet, og at retten til utbytte bortfalt ved avvikling av arbeidsforholdet.

Videre behandlet Høyesterett størrelsen på den ordinær lønn som de stille deltakerne fikk utbetalt fra selskapet, som selskapet hevdet var markedsmessig. Høyesterett var uenig i dette. – ut fra den kompetanse og lønn de enkelte ansatte hadde tidligere. Det ble altså her foretatt en armlengdevurdering og sett på hvilken lønn de stille deltakerne presumptivt ville hatt dersom de var ansatt i selskapet.

Selskapet hevdet videre at den ansvarskapitalen de stille deltakerne var ansvarlig for medførte at selskapet ble drevet for de aktive eiernes "regning og risiko". Om dette uttalte Høyesterett at den aktuelle bransjen var lite kapitalintensiv, der den vesentlige ressursen er de ansatte. Eierandelen til de enkelte deltakerne var av midlertidig art, og fullt og helt knyttet til deres arbeidsinnsats i selskapet. Risikokapitalen kom – etter Høyesteretts mening – da helt i bakgrunnen. Det ble her peket på at alle driftsmidler ble lånt fra hovedmannens morselskap, og at finansieringen av disse lånene ble gjort av Hovedmannen. Ligningsmyndighetene hadde påpekt at en konsekvens av ligning i samsvar med de stille deltakernes selvangivelse, ville føre til at risikokapitalen – som jo ikke hadde blitt innbetalt til selskapet – ville forrente seg med henholdsvis 75% og

191% for ligningsårene 2003 og 2004. Dette fant Høyesterett påfallende, og at det tydet på at transaksjonene først og fremst hadde skjedd ut fra et ønske om å oppnå en gunstigst mulig beskatning. Høyesteretts konklusjon ble at det klart var grunnlag for omklassifisering.

Vi ser at organiseringen av de aktive eierne i "Boston Consulting"-dommen ligger nærmere en ren "naken inn – naken ut"-modell enn i "Enskilda"-dommen.

Risikokapitalen medførte at deltakerne formelt sett hadde et økonomisk ansvar, men Høyesterett mente det var nærliggende å si at denne i større grad var et trekk for å få selve organiseringen og den påfølgende utdelingen av overskudd til å virke mindre oppsiktsvekkende – slik som i "Enskilda"-dommen. Og slik om i "Enskilda"-dommen ble det gjennomført omklassifisering fra kapitalinntekt til arbeidsgodtgjørelse ut fra alminnelig tolkning av sktl. §12-2 bokstav f.

3.2.3 Vurdering av rettspraksis etter rettstilstanden i forkant av skattereformen

"Enskilda" og "Boston Consulting"-dommene er forholdsvis like i sitt innhold og i sine vurderinger. Det kan sies at "Boston Consulting"-dommen bekreftet rettstilstanden etter "Enskilda"-dommen, og førstnevnte henviser til sistnevnte ved flere anledninger. Felles for dem er at de handlet om hvordan utdeling fra indre selskap skulle fordeles mellom arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt. I begge dommene ble de innskudd som de aktive eierne hadde gjort i selskapet ansett som ubetydelige, og at utbetalingene derfor ikke kunne regnes som avkastning på deres eierandeler.⁹⁸

I begge dommene la Høyesterett vekt på hvordan utdelingene fremsto etter en objektiv vurdering. I "Boston Consulting"-dommen ble det uttalt at klassifiseringen av inntekten måtte bero på en konkret vurdering av forholdene i den enkelte sak, og Høyesterett har brukt betydelig spalteplass i begge dommene på å vurdere utdelingenes karakter. I vurderingen av utdelingens karakter ble det lagt vekt på at de aktive eierne ikke eide systemverdiene, at selskapet ble drevet på hovedmannens regning, at de aktive eierne

⁹⁸ I "Enskilda"-dommen ble en andel av den totale utdelingen til de aktive eierne ansett som avkastning på eierandel. Denne sto i forhold til størrelsen på kapitalinnskuddene de aktive eierne hadde gjort i selskapet.

arbeidet på heltid i selskapet, at Hovedmannen hadde vid adgang til å si opp selskapsforholdet til den enkelte deltakeren med et bestemt antall måneder varsel og at retten på utbytte opphørte ved avvikling av arbeidsforholdet. Dette er alle momenter som trekker i retning av at det i realiteten er snakk om arbeidsgodtgjørelse etter sktl. §12-2 bokstav f.

Videre ble det fokusert på hvorvidt utdelingen kan sies å være avkastning på de aktive eiernes eierandeler i selskapet. I "Enskilda"-dommen ble det uttalt at de aktive eiernes innskudd var "ubetydelig" i den aktuelle konteksten. I "Boston Consulting"-dommen henvises det i avsnitt 49 til Ligningsnemdens uttalelse, hvor det sies at nemden er av den oppfattelsen at kun kapital som virker i virksomheten som kan skape kapitalinntekter for virksomheten. Om det siste uttalte Høyesterett at man neppe kan se helt bort fra ikke innskutt kapital, men heller vurdere om dette er noe selskapet må antas å ha betalt vederlag for. I den konkrete sak kom imidlertid Høyesterett til at risikokapitalen neppe var av stor verdi for selskapet, og den ble ikke lagt vekt på.

Ut fra avsnittene over er det nærliggende å si at Høyesterett i hovedsak har fokusert på to ting når omklassifisering fra kapitalinntekt til arbeidsgodtgjørelse i kraft av alminnelig tolkning ble vurdert, nemlig utdelingens karakter og utdelingens nærhet til de aktive eiernes eierandeler i selskapet. Sammenholdt med dommene "Kruse Smith" og "Pre Finans" ser vi også at det gjøres en vurdering av hvordan disposisjonene stiller seg i forhold til markedsmessige forhold ellers, samt om disposisjonen medfører en reel risiko for de aktive eierne.

Etter rettstilstanden i forkant av lovendringen i 2004-2005 fremstår det nærliggende å si at aktive eieres inntekt i rene "naken inn – naken ut"-tilfeller ville kunne bli omklassifisert – dersom hele eller deler av utdelingen fra selskapet i selvangivelsen ble klassifisert som kapitalinntekt. I en ren "naken inn – naken ut"-modell – organisert som indre selskap – har de aktive eierne ikke betalt noe for inngangsbilletten, de har arbeidsplikt i selskapet, Hovedmannen har vid adgang til å si opp de enkelte aktive eierne og de aktive eierne må avhende selskapsandelen vederlagsfritt ved arbeidsforholdets slutt. I tillegg står Hovedmannen ansvarlig for alle forpliktelser og sørger for alle systemverdier. En ren "naken inn – naken ut"-modell er i sin karakter

tilnærmet risikofri for de aktive eierne, og det er ut fra dette nærliggende å si at alle utbetalinger i langt større grad er å karakterisere som godtgjørelse for arbeidsinnsats kontra avkastning på eierandel. De aktive eierne har ikke skutt inn noen kapital i selskapet som de kan få avkastning på, og det faktum at eierandelen er mottatt vederlagsfritt fører til at det vanskelig kan sies eventuell kapitalinntekt har tilknytning til deres selskapsandel.

3.3 Omklassifisering etter gjeldende rett

Tidligere i fremstillingen har det blitt slått fast at det eksisterte en klar omklassifiseringsadgang etter rettstilstanden i forkant av skattereformen, også i situasjoner som er aktuelle i denne avhandlingen. Videre blir spørsmålet hvordan denne rettstilstanden forandret seg med skattereformen av 2004-2005, og om det i dag er anledning for ligningsmyndighetene til å omklassifisere inntekten til aktive eiere i deltakerlignede selskaper.

Forskjellene i beskatningen av aktive eiere i deltakerlignede selskaper er klart forandret ved innføringen av deltakermodellen, noe det har blitt gjort rede for tidligere i fremstillingen. Etter rettstilstanden i forkant av skattereformen var det veldig store forskjeller i beskatningen av de forskjellige inntektstypene, noe som gav grobunn for omfattende spekulering i skattereglene. "I Boston Consulting"-dommen uttalte Høyesterett i dommens avsnitt 34 at betydningen av omklassifisering av inntekt ville være at inntekten – i stedet for å bli beskattet som kapitalinntekt fra virksomhet med 28% - ble beskattes som personinntekt med opp til 55,3%. Slik avdekket i avhandlingens andre del, er forskjellene i beskatningen av inntektstypene i dag langt mindre for aktive eiere i deltakerlignede selskaper. Dette vil si at omklassifiseringsadgangen hadde en klart større samfunnsmessig betydning før skattereformen enn etter, og en rettsdogmatisk vurdering ville nok trekke i retning av at adgangen til å omklassifisere inntekt også var større etter rettstilstanden før skattereformen i 2004-05.

Men selv deltakermodellen i betydelig grad utjevner skatteforskjellene mellom de aktuelle inntektstypene, er det fortsatt helt klart merkbare forskjeller i beskatningen. Som nevnt beskattes arbeidsinntekt, kapitalinntekt og arbeidsgodtgjørelse marginalt med henholdsvis 56,53%, 46,71% og 50,4%. Men det er et spørsmål om forskjellene i dagens beskatning av inntektstypene er store nok til at det er samfunnsnyttig å legitimere å bruke det offentlige ressurser på omfattende og kompliserte omklassifiseringssaker. Det faktum at omklassifisering etter dagens rettstilstand – i tilfeller som omfattet av denne avhandlingen – er lite behandlet i praksis og teori, er nok å regne som et utslag av at ligningsmyndighetene i stor grad anser skattesystemet som så nøytralt at overprøving av aktive eieres klassifisering av inntekt i liten grad er prioritert. Dette reiser spørsmål om selve adgangen til slik omklassifisering forsvant i sin helhet med skattereformen.

Mengden av rettskildemateriale som må legges til grunn ved en slik vurdering er svært begrenset, men det vil her først og fremst ses på forarbeidene. Adgangen til omklassifisering av inntekt behandles i lovforslaget til skattereformen av 2004-05, hvor det vises til skattereformens forarbeider.⁹⁹ Her erkjennes det at den kan forekomme tilpasninger, men det uttales at "utvalget vil imidlertid advare mot en streng praksis på området. Etter utvalgets vurdering er gjennomskjæring et lite hensiktsmessig virkemiddel mot systemsvakheter i form av betydelige satsforskjeller". Videre uttales det at "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".

Til tross for dette la uttaksutvalget til grunn at adgangen til gjennomskjæring – omklassifisering – ikke skulle være avskåret i alle tilfeller, og det brukes som eksempel situasjoner der deltakere med liten eller ingen arbeidsinnsats i et selskap tar ut arbeidsgodtgjørelse for å opparbeide rettigheter etter folketrygdloven. Det uttales også at det fortsatt vil være anledning til å benytte sktl. §13-1 i særskilte tilfeller, men det manes til forsiktighet med å benytte bestemmelsen "ved tilpasninger som lite samordnet satsstruktur i skattesystemet".

⁹⁹ Ot. Prp. Nr. 92 (2004-2005) punkt 1.8.2.3 og NOU 2005:2 punkt 8.2.3.

Ut fra dette er det tydelig at uttaksutvalget hadde stor tiltro til den nye beskatningsmodellen for deltakerlignede selskaper, og forutsatte at det i stor grad ville være unødvendig å overprøve deltakernes selvangivelser. Ligningsmyndighetenes omklassifiseringsadgang ble ut fra slike hensiktsmessighetsbetraktninger antatt avskjært – med unntak av i særlige tilfeller.

Dette må etter min mening ses i forhold til de overordnede hensynene som ligger bak skattelovgivningen, som – i følge Zimmer – kan oppsummeres med to stikkord, nemlig rettferdighet og effektivitet.¹⁰⁰

Min mening er at en totalavskjæring av omklassifiseringsadgangen i større eller mindre grad vil stride mot disse hensynene, og jeg vil begrunne dette med å se på de enkelte hensynene hver for seg. Sett i konteksten av denne avhandlingen vil en slik situasjon føre til at det er fritt frem for aktive eiere i deltakerlignede selskap til å klassifisere inntekten sin slik de selv ønsker – presumptivt skatteoptimalt. Området vil i realiteten være lovløst – lovbestemmelsene som regulerer inntektsklassifiseringen minste sin hensikt dersom det ikke finnes et fungerende kontrollorgan som håndhever dem. Verdien av å fritt kunne klassifisere inntekt etter en skatteoptimal løsning kan også tenkes å bli høyere i fremtiden – da skattesatsene som gjør seg gjeldende er flyktige og gjenstand for forandringer ut fra politiske vurderinger. Det vil ut fra dette være svært ønskelig for ansatte å kunne tre inn på eiersiden i selskapet de jobber i, ettersom at muligheten til skattebesparelse ved kombinasjon av inntekter ikke eksisterer for ordinære ansatte.

Hensynet til rettferdighet i skattelovgivningen kan deles opp i horisontal og vertikal rettferdighet. Med horisontal rettferdighet menes det at skattytere som har lik inntekt bør betale like mye i skatt – uavhengig av inntektstype.¹⁰¹ Det er allerede slått fast at det finnes reelle og ikke ubetydelige forskjeller i beskatningen av inntektstypene, og at en optimal kombinasjon av inntekter kan gjøre disse forskjellene enda større. Dersom aktive eiere i deltakerlignede selskaper til en hver tid kan klassifisere seg frem til den

¹⁰⁰ Zimmer, Frederik (2014); s. 31.

¹⁰¹ Zimmer, Frederik (2014); s. 31.

skatteoptimale løsningen, vil dette gi en ikke ubetydelig skattemessig forskjell sett i forhold til ordinære lønsmottakere. Ved en inntekt på 1.000.000 kroner vil en ordinær ansatt med utelukkende arbeidsinntekt betale 451.531 kroner i skatt – iberegnet arbeidsgiveravgift.¹⁰² Ved den samme inntekten vil en aktiv eier som har en ideell kombinasjon av arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt – slik beskrevet i punkt 2.2.4 – betale 409.750 i skatt.¹⁰³ I prosent betyr dette at den ordinære ansatte betaler ca. 9,25% mer i skatt enn den aktive eieren.¹⁰⁴ Dette betyr at hensynet til horisontal rettferdighet i skattelovgivningen i utgangspunktet til en viss grad kan sies å være forsømmet, og det er nærliggende å si at det gjør ting verre dersom ligningsmyndighetene ikke har anledning til å omklassifisere i tilfeller der aktive eiere åpenbart ikke har klassifisert inntekten sin korrekt – aktive eiere ville jo da til en hver tid ha muligheten til å klassifisere inntekten sin optimalt.

I kravet til vertikal rettferdighet ligger kort sagt en oppfatning om at skattytere med høyere inntekter bør betale forholdsmessig mer i skatt enn de med lavere inntekt.¹⁰⁵ Slik bevist tidligere i fremstillingen øker forskjellene i gjennomsnittsbekskatningen av inntektstypene med størrelsen på inntekten skatten beregnes av. Over ble det sagt at ordinære ansatte betaler ca. 9,25% mer i skatt enn aktive eiere med en ideell kombinasjon av inntekter ved en inntekt på 1.000.000. Ved en inntekt på 3.000.000 kroner betaler en ordinær skattyter 1.582.131 kroner i skatt, mens en aktiv eier betaler 1.343.950 kroner – noe som betyr at den ordinære ansatte betaler 15,05% mer i skatt enn den aktive eieren.¹⁰⁶ Dette viser at jo høyere inntekten er, jo skattemessig gunstigere er det å få den klassifisert optimalt. Et annet poeng er at bak hensynet til vertikal rettferdighet ligger det et skatteevneprinsipp, som går ut på at skattebelastningen skal fordeles ut fra skattesubjektenes evne til å bære den.¹⁰⁷ Det er vel en rimelig antagelse at de skattesubjektene som har størst forutsetninger til å beregne seg frem til en skatteoptimal kombinasjon av inntekter ofte er aktører som er i det øvre inntektsskitet, og det er også ved inntekter i dette øvre skitet det er mest å

¹⁰² Beregnet ut fra "vedlegg 1".

¹⁰³ Beregnet ut fra "vedlegg 1" og den skatteoptimale løsningen beskrevet i punkt 2.2.4.

¹⁰⁴ $100 - (100 * (409750 / 451531)) = 9,25$

¹⁰⁵ Zimmer (2014); s. 31.

¹⁰⁶ $100 - (100 * (1343950,45 / 1582131)) = 15,05$.

¹⁰⁷ Zimmer (2014); s. 32.

hente på å organisere seg frem til skattefordeler. Dette tyder på at det vil bryte med hensynet til vertikal rettferdighet dersom ligningsmyndighetene ikke har anledning til å omklassifisere inntekt dersom de finner det hensiktsmessig.

I tillegg til dette må det ses på hensynet til effektivitet. I denne sammenhengen betyr skattemessig effektivitet at skattereglene ikke påvirker skattyternes adferd på en måte som gir et samfunnsøkonomisk tap.¹⁰⁸ Det fremstår som klart at en situasjon hvor ligningsmyndighetene ikke har anledning til å omklassifisere inntekt vil føre til at skattytere vil ønske å organisere seg på en måte som gir mulighet til å kombinere inntekt etter eget forgodtbefinnende. Selv om forskjellene i beskatningen ikke er på langt nær så store som før skattereformen, er det nærliggende å si at det vil gå ut over provenyet dersom nok skattytere benytter seg av denne muligheten.

Oppsummert mener jeg at en situasjon der omklassifiseringsmuligheten i sin helhet er avskjært vil være uheldig. Forarbeidene peker i retning av at omklassifisering kan gjennomføres, men bare i særlige tilfeller. Jeg mener at det i forarbeidene er lagt til grunn en antagelse om at deltakermodellen nøytraliserer de skattemessige forskjellene mellom inntektstypene i større grad enn hva som er tilfelle i praksis. Hensynene som skal ligge bak skattelovgivning tyder på at det bør være anledning til omklassifisering i enkelte tilfeller, mens hensiktsmessighetsbetraktninger trekker i retning av at ligningsmyndighetene bør utvise varsomhet med overprøving av selvangivelser – da dette vil medføre mye arbeid og stor ressursbruk for det offentlige dersom det skal gjøres konsekvent. Etter en samlet vurdering mener jeg allikevel at døren bør holdes åpen for omklassifisering i konkrete tilfeller, da dette vil stimulere skattyterne til å selv klassifisere sin inntekt i henhold til de faktiske forhold, og at dette vil fungere som en sikkerhetsventil til bruk der ligning i henhold til selvangivelse gir åpenbart feil resultat.

Del IV: Omklassifisering i "naken inn – naken ut"-situasjoner

¹⁰⁸ Zimmer (2014); s 33.

4.1 Gjeldende rett for "naken inn – naken ut"-modellen

I avhandlingens tredje del har det blitt sett på den generelle omklassifiseringsadgangen som foreligger etter gjeldende rett. I punkt 3.1.5 ble det konkludert med at det fortsatt foreligger en omklassifiseringsadgang, men at denne i dag er langt mer begrenset enn før skattereformen. Omklassifiseringshjemlene er således ikke avskåret totalt. Vurderingene som ble foretatt av høyesterett i dommene "Kruse Smith", "Pre Finans", "Enskilda" og "Boston Consulting" tjener altså fortsatt som veiledning i omklassifiseringssaker, men må ses i forhold til at det skal adskillig mer til for at det skal være snakk om omklassifisering etter dagens system.

Ut fra overnevnte rettskilder er det først og fremst to situasjoner som kan føre til at omklassifisering kan være aktuelt i kontekst av denne avhandlingen. For det første kan inntekt tenkes omklassifisert dersom den etter en konkret vurdering må sies å ligge nærmere en annen inntektstype enn den skattyteren har klassifisert den som i sin selvangivelse. I "Kruse Smith"-dommen uttalte andrevoterende at inntektsklassifisering er et tilknytningsspørsmål, og at dette tilknytningsspørsmålet må bedømmes ut fra hvordan forholdet naturlig bør bedømmes.

For det andre kan kapitalinntekt i form av utdeling fra selskap tenkes omklassifisert til arbeidskompensasjon dersom inntekten ikke har tilstrekkelig nærhet til den aktive eierens selskapsandel. Både i "Enskilda"-dommen og i "Kruse Smith"-dommen ble de aktive eiernes økonomiske bidrag til selskapet - i form av henholdsvis innskudd og risikokapital – ansett som ubetydelige, og det ble antatt at disse bidragene ikke i seg selv kunne legitimere at utdeling fra selskapene skulle regnes som avkastning på de aktive eiernes eierandeler.

I det videre skal det ses på om omklassifisering kan tenkes gjennomført ovenfor aktive eiere etter "naken inn – naken ut"-modellen i deltakerlignede selskaper på bakgrunn av disse to mulige omklassifiseringsgrunnene, før det til slutt blir foretatt en samlet vurdering av omklassifiseringsadgangen.

4.1.1 Inntektens karakter

Det kan være aktuelt å gjennomføre omklassifisering av inntekt der skattyter har klassifisert inntekten i sin selvangivelse på en slik måte at den har nærmere tilknytning til en annen inntektskategori enn den er oppført som. I kontekst av denne avhandlingen tenkes situasjoner hvor en aktiv eier i et deltakerlignet selskap har oppført hele eller deler av sin inntekt som kapitalinntekt, og at ligningsmyndighetene mener inntekten har større nærhet til den aktive eierens arbeidsinnsats i selskapet enn til kapital.

I rettspraksisen som er gjennomgått ovenfor har Høyesterett – i tilfeller hvor det er snakk om å omklassifisere kapitalinntekt til arbeidskompensasjon – fokusert på hvor stor nærhet utbetalingene fra selskapet hadde til den aktive eierens arbeidsinnsats i selskapet. Ett av de aspektene som karakteriserer ”naken inn – naken ut”-modellen er at de aktive eierens selskapsandeler ikke er fritt omsettelige, og at de i sin helhet er betinget av fortsatt arbeidsengasjement i selskapet. Dette er et moment som Høyesterett har tillagt vekt i retning av at utdelingene fra selskapet i realiteten er kompensasjon for arbeidsinnsats.¹⁰⁹

Videre har Høyesterett lagt stor vekt på om det eksisterer et risikomoment i disposisjonene som har medført at aktive eiere har fått utdeling fra selskapet i form av kapitalinntekt. En ren ”naken inn – naken ut”-modell er i sin karakter tilnærmet risikofri for de aktive eierne – de er som regel organisert som indre selskap der hovedmannen har fullt ansvar for selskapets forpliktelser. De aktive eierne har ervervet sin selskapsandel vederlagsfritt, og har derfor ingen tapsrisiko på inngangsbilletten. I tillegg er selskaper organisert etter ”naken inn – naken ut”-modellen typisk aktører i markedsområder som er lite kapitalintensiv. Mangelen på et risikoelement skiller eventuell kapitalinntekt vunnet ved deltakelse etter ”naken inn – naken ut”-modellen i et indre selskap fra det som må sies å være markedsmessig normalt. Dette var avgjørende i ”Pre Finans”-dommen, hvor det ble uttalt at mangelen på risiko muligens i seg selv var nok til at aksjeinnehavet mistet sin normale karakter. Jeg mener at det ikke er noen grunn til at det skal være annerledes dersom det ikke knytter seg et risikoelement til deltakers eierandel i deltakerlignet selskap, og at dette således også er

¹⁰⁹ Se dommene ”Boston Consulting” og ”Enskilda”.

et moment som trekker i retning av at utdelinger fra selskap i denne konteksten har størst nærhet til arbeid.

4.1.2 Nærhet til eierandel

Der utdelinger fra selskap til aktiv eier er klassifisert i selvangivelsen som kapitalinntekt, kan det være aktuelt å omklassifisere dersom kapitalinntekten har manglende tilknytning til den aktive eierens eierandel. Tankegangen er at utdeling har tilstrekkelig nærhet til eierandel dersom utdelingen kan regnes som avkastning på selve eierandelen. I en ren "naken inn – naken ut"-modell har ikke de aktive eierne innbetalt kapital til selskapet, og alle driftsmidlene er eid av hovedmannen.

Høyesterett har uttalt at det kun er kapital som virker i selskapet som kan skape kapitalinntekt.¹¹⁰ Sikkerhetsstillelse og risikokapital som ikke er innbetalt til selskapet kan således ikke berette innvinning av kapitalinntekt, så lenge dette ikke er noe selskapet må forvente å yte vederlag for. I dommene "Boston Consulting" og "Enskilda" var de aktive eiernes ansvar begrenset til henholdsvis en ikke innbetalt risikokapital og innbetalte innskudd som av Høyesterett ble betegnet som ubetydelige. Det antas at aktive eiere etter "naken inn – naken ut"-modellen ofte formelt har et visst økonomisk ansvar i selskapet – i form av sikkerhetsstillelse eller beskjedne innskudd. Dersom de midlene aktive eiere står ansvarlig for ikke kan sies å ha tjent et behov for selskapet, er det nærliggende å si at utdelinger ikke kan regnes som avkastning på eierandel. Resonnementet er som følger: dersom selskapet ikke har behov for at de aktive eierne stiller risikokapital til rådighet, eller at det er gjort beskjedne innskudd som selskapet heller ikke har behov for, kan det vanskelig sies at risikokapitalen eller innskuddene har ført til at selskapet har akkumulert inntekter på grunn av dem. Jeg mener det i vurderingen om hvorvidt kapitalinntekt har tilstrekkelig nærhet til aktive eieres eierandel er avgjørende om de aktive eiernes innskudd i selskapet øker selskapet evne til å skape inntekt.

¹¹⁰ Se "Boston Consulting"-dommen.

I denne forbindelse er det et viktig moment at den typiske "naken inn – naken ut"-situasjon er at alle driftsmidler er eid av hovedmannen. I kunnskapsbedrifter er det nærliggende å si at den inntektsskapende mekanisme i selskapet – ved siden av den personlige kompetansen til de ansatte eller aktive eiere som bidrar i den daglige driften av selskapet – er driftsmidlene. Driftsmidlene – det være seg kontorlokaler, datautstyr, faglitteratur, m.m. – muliggjør den verdiskapningen selskapets ansatte foretar gjennom å benytte sin intellektuelle kompetanse. Aktive eiere som har andel i driftsmidlene må således kunne forvente avkastning på disse dersom selskapet går i overskudd.

At kunnskapsbedrifter – som ikke er aktører i et marked hvor det hersker stor usikkerhet og påfølgende risiko – også har behov for kapital, fremstår som imidlertid som klart. I "Boston Consulting"-dommen ble det anført av den ankende part at selskapets store kapitalbase – ved siden av det anerkjente merkenavnet "Boston Consulting" – hadde sikret engasjement de ellers ikke ville fått, og at dette alene hadde sikret inntekter som bare i liten grad var resultat av arbeidsinnsats. Men spørsmålet her er ikke hvorvidt kapital og driftsmidler som virket i selskapet hadde ført gitt inntekt som ikke var resultat av arbeidsinnsats, men heller om disse inntektene kan knyttes til de aktive eiernes eierandeler. Dersom innbetalt kapitalinnskudd eller ikke innbetalt risikokapital etter en konkret vurdering må sies å ha gitt slike virkninger, må det antas at selskapet ville forventes å yte vederlag for dem. Men dersom de innbetalte kapitalinnskuddene eller den ikke innbetalte risikokapitalen er ubetydelig sett i forhold til selskapets totale kapitalbase, har de ikke bidratt til å skape verdi. De aktive eierne som har innbetalt kapital eller stilt kapital som sikkerhet kan da heller ikke forvente at avkastning. Ut fra dette mener jeg at utdelinger fra selskap til aktive eiere i rene "naken inn – naken ut"-modeller vanskelig kan sies å være avkastning på eierandel, med den begrunnelse at de aktive eierne ikke har investert noe i selskapet kan forvente avkastning på – annet enn sin egen arbeidskraft.

4.2 Samlet vurdering av omklassifiseringsadgangen i "naken inn –naken ut"-situasjoner

Oppsummert peker de fleste momenter i retning av at utdelinger fra selskap til aktive eiere etter en ren "naken inn – naken ut"-modell burde klassifiseres som arbeidskompensasjon. Dette er først og fremst på grunn av den fundamentale mangelen på investering fra de aktive eiernes side. De aktive eierne har ikke ytet vederlag ved inntreden, de eier ingen andel av driftsmidlene, og de har ikke på noen måte bidratt med kapital som har virket i selskapet. De har heller ingen risiko – for at det skal foreligge en risiko måtte de ha bidratt med kapital som det i alle fall på et teoretisk plan kunne gå tapt. Etter min mening kan det ikke forventes kapitalavkastning dersom det ikke foreligger noen form for investering eller risiko. Det som står som den eneste årsaken til at de aktive eierne har krav på utdeling fra selskapet er derfor deres egen arbeidsinnsats.

Det har blitt konkludert ovenfor med at ligningsmyndighetenes omklassifiseringsadgang ikke er avskåret etter gjeldende rett, men at den er svært begrenset. Spørsmålet videre er om den strekker langt nok til å favne om de typiske "naken inn – naken ut"-situasjonene. Det er min mening at utdeling fra selskap som klassifiseres som kapitalinntekt i rene "naken inn – naken ut"-situasjoner ligger svært nært det som kan forventes omklassifisert. Det fremstår som klart etter en alminnelig tolkning av beskatningshjemlene at utdelingene i stor grad ligner kompensasjon for arbeidsinnsats, og det er mer uklart hvordan inntekt i form av kapital kan begrunnes innvunnet. Det er mulig at den ulovfestede omgåelsesnorm også ville kunne anvendes som hjemmel for omklassifisering i slike tilfeller. Jeg vil tro at spørsmålet om hvorvidt omklassifisering bør foretas i slike tilfeller avgjøres av en hensiktsmessighetsvurdering.

Slik nevnt flere steder ovenfor er det reelle og målbare forskjeller i beskatningen av de forskjellige inntektstypene. Spørsmålet er om disse forskjellene er store nok til å legitimere bruk av det offentlige ressurser på omklassifiseringssaker. Mangelen på relevant rettspraksis og oppmerksomhet som sådan tyder på at dette ikke per dags dato er tilfelle. Det er imidlertid grunn til å tro at ligninger som helt åpenbart ikke gjenspeiler de faktiske forhold også i dag omklassifiseres av ligningsmyndighetene, men at dette ikke søkes gjennomført i saker hvor det hersker såpass stor tvil at det må forventes en rettslig prosess.

Så lenge dette er rettstilstanden etter gjeldende rett er det ikke så mye å si om hvordan aktive eiere etter "naken inn – naken ut"-modellen burde klassifisere sin inntekt. Dersom omklassifisering av inntekt ikke anses hensiktsmessig etter gjeldende rett, er det i praksis fritt frem til å klassifisere inntekt etter eget forgodtbefinnende – så lenge deres ligninger ikke er åpenbart feilaktige. Jeg vil anta at det er større mulighet for at ligningsmyndighetene vil søke inntekt omklassifisert dersom det tas ut for mye arbeidskompensasjon i forhold til arbeidsinnsats, men dette faller utenfor avhandlingens kjerneområde.

Jeg holder imidlertid muligheten åpen for at hensiktsmessighetsvurderingen som presumptivt ligger bak ligningsmyndighetenes avståelse fra å søke inntekt omklassifisert kan forandre seg i fremtiden. Skattesatsene bestemmes etter politiske vurderinger, og disse kan forandre seg på en slik måte at det er mer å tjene på å fritt kunne klassifisere inntekt. På denne måten kan et merkbart provenytap forandre de økonomiske aspektene som vil gjøre seg gjeldende i en hensiktsmessighetsvurdering. Dersom det igjen blir hensiktsmessig for ligningsmyndighetene å føre strengere kontroll med personlige skattyteres inntektsklassifisering, er det min mening at de rene "naken inn – naken ut"-situasjoner står i fremste rekke – der utdelinger fra selskap til aktive eiere i selvangivelsene har blitt klassifisert som kapitalinntekt. Det fremstår for meg som klart at det eksisterer rettslig grunnlag for å omklassifisere inntekt i slike tilfeller, og at en hensiktsmessighetsvurdering er den avgjørende faktoren som står i veien for at dette gjennomføres i stor skala.

Del V; Avslutning

5.1 Avsluttende bemerkninger

Ut fra vurderingene ovenfor er min konklusjon at det neppe er særlig anledning for å gjennomføre omklassifisering av inntekten til aktive eiere etter "naken inn – naken ut"-modellen i deltakerlignede selskap slik skattesituasjonen er i skrivende stund. Begrunnelsen er ikke at det rettslige grunnlaget isolert sett ikke er tilstede, men at beskatningssystemet som gjør seg gjeldende for deltakere i deltakerlignede selskaper

fungerer såpass godt at det ikke er hensiktsmessig for ligningsmyndighetene å føre streng kontroll med deltakernes klassifisering. Sagt på en annen måte er skattesystemet i så stor grad nøytralt i forhold til de aktuelle inntektskategoriene at det vil være lite å hente for det offentlige på å overprøve ligninger hvor det hersker tvil om den faktiske forhold – dersom det tas hensyn til at dette nok i hver enkelt sak kommer til å medføre betydelige kostnader for det offentlige.

Dette er etter min mening uheldig på flere måter, særlig i forhold til horisontal rettferdighet. Det er et viktig hensyn bak skattelovgivningen at skattytere med lik inntekt skal bære like tung skattebyrde, men organisering etter en "naken inn – naken ut"-modell medfører at aktive eiere har anledning til i stor grad å skreddersy inntekten sin slik at den treffer skatteoptimalt – en mulighet ordinære lønsmottakere ikke har. Og selv om skattebesparelsen som oppnås ved optimal inntektskombinasjon i de fleste tilfeller ikke er stor nok til at det er hensiktsmessig for ligningsmyndighetene å gå gjennom en omklassifiseringsprosess dersom det hersker tvil om de faktiske forhold, er det snakk om skattebesparelser som helt klart er merkbare. Slik situasjonen er i dag er det klart fordelaktig for ansatte å tre inn på eiersiden i selskapet de jobber i, særlig der det er snakk om å tre inn etter en "naken inn – naken ut"-modell.

Etter min oppfatning er dette derfor et spørsmål om hva som skal henge høyst, horisontal rettferdighet eller at ligningsmyndighetene opptrer hensiktsmessig ut fra et økonomisk synspunkt. Etter dagens skattesystem finnes det neppe en løsning som fullt og helt tilfredsstillende begge disse hensynene. Og i et skattesystem vil det i praksis alltid være muligheter for at aktører med skatterettslig kompetanse organiserer seg frem til løsninger som i størst mulig grad er gunstig for dem selv. Slik nevnt ovenfor i delen om den ulovfestede omgåelsesnorm må det skilles mellom lovlig skatteplanlegging og skatteomgåelse. Gjennom skatteplanlegging vil slike aktører – innenfor grensene av det som er gjeldende rett – kunne finne løsninger som medfører minst mulig skattebyrde for dem selv. Selv om det er min mening at en ren "naken inn – naken ut"-modell faller utenfor skatteplanleggingsbegrepet og at det således er snakk om omgåelse av skattereglene, er det klart at det innad i skattesystemet vil være mulig å finne løsninger som gir den skatterettslige kompetente skattyter fordel i forhold til skattytere som ikke innehar den samme kompetansen – selv om alle skattytere i prinsippet har samme

mulighet til å organisere seg innenfor rammene satt av gjeldende rett. Det er derfor min mening at det ikke kan være forsvarlig å bruke det offentlige ressurser på å føre en så streng kontroll over skattyternes selvangivelser at ressursbruken ikke står i stil med den forventede reduksjonen i provenyet de eventuelle feilene i selvangivelsene representerer. Ut fra dette er det – etter min mening – i stor grad en samfunnsøkonomisk oppgave å vurdere hvilke deler av personbeskatningen som skal være gjenstand for streng etterprøving. Etter mitt skjønn er innføringen av et standardisert minstefradrag et godt eksempel på at det kan være fordelaktig for det offentlige å ikke føre streng kontroll med alle deler av skattyternes selvangivelse – det kan herske liten tvil om at mange skattytere i realiteten har langt mindre fradrag enn hva de er berettiget til etter minstefradraget, men utgiftene som det representerte for ligningsmyndighetene å gjennomgå all dokumentasjon for alle fradrag alle skattytere måtte ha, medførte at det sannsynligvis var en samfunnsøkonomisk fornuftig løsning å gjøre dette standardisert.

På bakgrunn av dette er jeg enig i den praksisen som ligningsmyndighetene følger i dag i forhold til beskatningen av inntekten til aktive eiere etter ”naken inn – naken ut”-modellen. Men jeg mener også at muligheten er der for at forandringer i skattesatser – eller i de vurderinger som ligningsmyndighetene til en hver tid legger til grunn for å avstå fra streng kontroll med inntektsklassifiseringen i slike tilfeller – kan medføre at det i fremtiden blir aktuelt å føre strengere kontroll på området. Om ligningsmyndighetene gjennomfører dette konsekvent, er det mange som kan få beregningsgrunnlaget personinntekt økt betydelig – med de konsekvenser dette medfører. Jeg mener derfor at skattytere som er organisert på denne måten tar en sjanse – bevisst eller ubevisst – noe som potensielt kan føre til betydelige skattesmeller for mange i fremtiden. Slike skattytere bør derfor være årvåken i forhold til forandringer i skattesystemet, og kanskje vurdere om det er på sin plass å betale reelt vederlag for sin selskapsandel.

Del VI; kilder

6.1 Lover

L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

L21.06.1985 nr. 83 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper
(selskapsloven)

L05.09.2003 nr. 91 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) – opphevet lovtekst

L15.12.2000 nr. 95 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) – opphevet lovtekst

L28.02.1997 nr. 19 Lov om folketrygd (folketrygdloven)

L13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)

6.2 Forarbeider

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

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

Utv. 2010 s. 1073. Hva er anvendelsesområdet for ligningsloven §8-1?

NOU 2005: 2 Uttaksutvalget

Utv. 2009 s. 1284 Om lønnsbeskatning av AS/DSL etter skattereformen 2004-2006

6.3 Dommer

Rt. 2009 s. 105 (Enskilda)

Rt. 2010 s. 527 (Boston Consulting)

Rt. 1932 s. 233 (Løvenskjold I)

HR-2015-02268-A (Private Equity)

Rt. 2005 s. 1461 (Firda Sjøfarmer)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Rt. 2000 s. 758 (Kruse Smith)

Rt. 2000 s. 1739 (Pre Finans)

6.4 Litteratur

”Lærebok i skatterett” av Zimmer, Frederik. 7. utgave 2014. Universitetsforlaget.

"Innføring i skatterett 2013-2014" av Fallan, Lars. 31. utgave 2013. Gyldendal Norsk Forlag.

"Norsk Lovkommentar". Elektronisk utg. ISSN 2387-3361

"Lignings-ABC" av Skattedirektoratet. 2015.

"Skatt på inntekt" av Magnus Aarbakke. 4. utgave. Henvisning via Rt. 2000 s. 758.

6.5 Andre kilder

www.rettsdata.no.

www.lovdatab.no.

F15.12.2014 nr. 1718 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak).

F15.12.2014 nr. 1720 Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015.

www.skatteetaten.no.

F29.05.2015 nr. 578 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer, satser for minste pensjonsnivå i folketrygden fra 1. mai 2015 og virkningstidspunkt for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger.

Vedlagt regneark "Vedlegg 1".

