

Deltakerlignende selskaper

Betydningen av skattelovens § 10-45

Kandidatnr: 362

Veileder: Erik Friis Fehn

Leveringsfrist: 26.04.04

Til sammen 15946 ord

22.04.2004

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	PRESENTASJON AV TEMA OG PROBLEMSTILLING	1
1.2	AVGRENSNING	2
1.3	AKTUALITET	3
1.4	RETTSKILDER OG METODE	5
1.5	VIDERE FREMSTILLING	6
2	<u>SELSKAPSLIGNING OG DELTAKERLIGNING</u>	7
2.1	INNLEDNING	7
2.2	SELSKAPER UNDERLAGT DELTAKERLIGNING	8
2.2.1	ANSVARLIGE SELSKAPER	8
2.2.2	KOMMANDITTSSELSKAPER	8
2.2.3	INDRE SELSKAPER	9
2.2.4	PARTREDERIER	9
2.2.5	ANDRE SELSKAPER ETTER SELSKAPSLOVEN	9
3	<u>NETTO- OG BRUTTOLIGNING</u>	10
3.1	NETTOLIGNING	10
3.2	BRUTTOLIGNING	12
4	<u>BAKGRUNNEN FOR SKATTELOVENS § 10-45</u>	13
4.1	FORMÅLET MED SKATTEREFORMEN	13
4.2	SKATTELOVEN § 10-45 SOM KONSEKVENNS AV REFORMEN	15
5	<u>SKATTELOVEN § 10-45</u>	17
5.1	HVA ANSES SOM ”DISPOSISJONER” I HENHOLD TIL SKTL § 10-45?	17
5.2	HVEM ANSES SOM ”DELTAKERE” I HENHOLD TIL SKTL § 10-45?	17
5.3	OVERFØRING AV EIENDELER	19
5.3.1	INNLEDNING	19

5.3.2	OVERFØRING AV EIENDEL FRA DELTAKER TIL SELSKAP	19
5.3.3	OVERFØRING AV EIENDEL FRA SELSKAP TIL DELTAKER	22
5.3.4	OVERFØRING AV EIENDELER MELLOM DELTAKERLIGNEDE SELSKAPER	23
5.3.4.1	Konserninterne overføringer	23
5.3.4.2	Fusjon av deltakerlignede selskaper	25
5.4	UTTAK AV EIENDELER OG TJENESTER	26
5.4.1	INNLEDNING	26
5.4.2	UTTAKSBESKATNING- EIENDELER	27
5.4.3	UTTAKSBESKATNING- TJENESTER	28
5.5	INNGÅELSE AV LEIEKONTRAKTER OG LÅNEAVTALER	29
5.5.1	LEIEKONTRAKTER	29
5.5.2	LÅNEAVTALER	30
5.6	GRENSEN MOT GJENNOMSKJÆRING	31
5.6.1	INNLEDNING	31
5.6.2	INNSKUDD AV IMMATERIELLE EIENDELER	33
5.7	ALMINNELIG KRAV TIL ARMLENGDEPRISING	35
5.8	UNNTAK FRA PRINSIPPET I SKTL §10-45 VED ENKELTE OMDANNELSER	37
5.8.1	INNLEDNING	37
5.8.2	HVA KAN OMDANNES SKATTEFRITT?	38
5.8.3	VILKÅR FOR OMDANNELSE ETTER KONTINUITETSMETODEN	40
5.9	SPESIELT OM SAMEIE	43
5.9.1	INNLEDNING	43
5.9.2	FRA BRUTTOLIGNET TIL NETTOLIGNET SAMEIE	43
5.9.3	TAPSFRA DRAG	45
5.9.4	FRA NETTO TIL BRUTTOLIGNING	46
5.10	PERSONINNTTEKT	46
6	<u>KONKLUSJONSDEL</u>	47
6.1	VURDERING OG BETYDNING	47
6.2	SKAUGE-UTVALGETS INNSTILLING	49
7	<u>LITTERATURLISTE</u>	50

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Etter en omfattende skattereform i 1992 ble det i norsk skatterett foretatt en grunnleggende endring av ligningsmåten for deltakere i selskaper som var underlagt deltakerligning. Fra og med inntektsåret 1992 skulle nå inntektsoppgjøret skje etter en såkalt nettometode istedenfor en bruttometode som gjaldt tidligere. Dette var et omfattende oppgjør med de tidligere regler om beregningsgrunnlaget for inntekt. Utrekningen av alminnelig inntekt ble nå stort sett enklere og mer robust overfor skatteplanlegging enn det som hadde vært gjeldene rett tidligere.

Et viktig hensyn ved utformingen av et skattesystem er at ressursbruken i samfunnet blir så effektiv som mulig. De fleste former for beskatning kan ha realøkonomiske kostnader. Disse effektivitetskostnader skyldes vridningseffekter fordi beskatning fører til tilpasninger i privat sektor. Det som var ulønnsomt før skatt, kan bli lønnsomt etter skatt, og omvendt (Gjems-Onstad 2003 s. 58). Prinsipper for optimal beskatning tilsier at man utformer skattesystemet slik at effektivitetskostnadene blir minst mulig. Overgangen fra brutto til nettoligning skulle være med å få dette til innenfor norsk skatterett.

Internasjonalt har reglene om skattlegging av andre selskapsformer enn aksjeselskaper blitt utformet høyst forskjellig. Dette skyldes blant annet at landene har vidt forskjellige selskaps- og kontraktsrettslige regler om kompaniskap (ansvarlig selskap mv). Til forskjell fra Norge, er ikke et kompaniskap uten videre et selvstendig rettssubjekt i en del jurisdiksjoner (stater). Videre må landene velge om man for deltakerlignede selskaper primært vil knytte an til skattereglene om corporations (langt på vei Norge med nettoligning) eller til andre kontraktsforhold. Det sentrale spørsmål ved kompaniskapsbeskatning er gjerne hvor langt selskapet skal ha selvstendig skatterettslig betydning. I enkelte land ser man helt bort fra selskapet og knytter alle skatteposisjoner og – forpliktelser direkte til deltakerne. I så fall kan en tale om total transparens (jf Le Gall IFA 1995 s.662). Skattemyndigheter” ser rett gjennom” og skatlegger deltakerne.

Før skattereformen 1992 bygget de norske reglene langt på vei på total transparens for selskaper som ikke var underkastet selskapsligning. Etter skattereformen er Norge av de land som går lengst i å begrense transparensen. Nå godtas i hovedtrekk bare at selve skatteforpliktelsene, dvs skattebetalingen, overføres på deltakerne.

Endringen av ligningsmåte for deltakere i deltakerlignet selskap ville nødvendigvis medføre visse konsekvenser i forhold til det som var gjeldene rett. Som en av følgene fikk Skatteloven av 26. mars 1999 nr 14(sktl) en ny bestemmelse i sktl § 10-45 innført ved endingslov av 8 januar 1993 nr 13. I denne bestemmelsen går det frem at disposisjoner mellom deltaker og selskap, i forhold til fastsettelse av henholdsvis alminnelig inntekt og personinntekt, skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Dette fikk betydning og innvirkning på en rekke områder i norsk skatterett. Denne avhandlingens tema og problemstilling er å se nærmere på hvilke av disse områdene innenfor skatteretten som sktl § 10-45 fikk betydning for, og eventuelle konsekvenser i forhold til det som var gjeldene rett tidligere. Jeg vil videre se på enkelte bestemmelser som vil kunne modifisere noe av effekten av sktl § 10-45 betydning og som andre ganger kan være direkte unntak fra regelen.

1.2 Avgrensning

Denne avhandlingen skal ta for seg de forskjellige områdene hvor dannelsen av sktl § 10-45 har hatt betydning. Jeg vil således avgrense avhandlingen mot eventuelle andre konsekvenser som skiftet av ligningsmåte fra brutto til nettoligning måtte ha hatt for norsk skatterett. Så som f. eks overdragelse av en selskapsandel, ved salg, arv eller gave. Dette er interessante problemstillinger, men som jeg ikke vil drøfte videre da de faller utenfor avhandlingens problemstilling.

Sktl § 10-45 gjelder disposisjoner i forhold til fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt. Jeg vil således også avgrense avhandlingen mot eventuelle formuerettslige konsekvenser, jf sktl § 4-40 flg. Dette vil på tilsvarende måte falle utenfor avhandlingens problemstilling.

Jeg vil videre avgrense mot forskjellige konsekvenser sktl § 10-45 måtte ha for norske deltakere i selskaper som driver virksomhet i utlandet, og utenlandske deltakere i selskaper som driver virksomhet i Norge. Bakgrunnen for dette er at jeg vil bedre kunne rendyrke den ovennevnte problemstilling hvis jeg begrenser avhandlingen til norske selskaper og deltakere som driver virksomhet i Norge, samt at dette også må anses som det mest sentrale.

1.3 Aktualitet

Det er få rettsområder som er så kontinuerlig i bevegelse og som er så politisk relevant som skatteretten. Det dreier seg om sentrale politiske akser. Hvor mye skal det offentlige forvalte av samfunnets kjøpekraft? Hvor stor andel av sin økonomiske slagkraft skal de enkelte borgere og private foretak selv rå over? Hvordan bør norsk bedriftsbeskatning utformes for at Norge skal ha et konkurransedyktig skatteregime i forhold til andre land?

Det er imidlertid uunngåelig at skatteretten forandrer seg med tiden. Faget befinner seg i grensesnittet mellom ideologi og virkelighet, selvråderett og internasjonal konkurranse, intern rett og EØS/menneskerettskonvensjoner og WTO- avtaler, mellom samfunnsmakt og selvutfoldelse, mellom tradisjonell forvaltning og IT- revolusjonen. At dette rettsområdet skulle kunne ligge stille er således ikke en realistisk tanke.

Med Skattereformen av 1992 fikk Norge et skattesystem som var forsøkt forankret i prinsipper om nøytralitet og effektivitet. Oppnevningen av Skauge- kommisjonen som avga innstilling 7. februar 2003(NOU 2003:9), er et forsøk på å få skattesystemets realiteter nærmere de opprinnelige intensjonene.

En målsetting med Skattereformen 1992, som ble fastholdt av Skauge- utvalget, var skattemessig nøytralitet ved valg av selskapsform. Skattebelastningen bør ikke avhenge av foretakets organisasjonsform. Nøytrale skatter kjennetegnes ved at skatteyteren ikke kan påvirke skattebetalingen gjennom egen økonomisk tilpasning. Det var etter utvalgets vurdering ikke ønskelig med ulike skattesystemer for ulike typer av virksomhet. En skatteomlegging som bare innførte utbytteskatt for aksjonærer, ville gi et sterkt press mot øket bruk av deltakerlignede selskaper. For også i f. eks kommandittselskaper og indre selskaper kan eierne oppnå en effektiv

ansvarsbegrensning. Likeledes vil for mange virksomheter det proratariske, men ubegrensede ansvaret i et selskap med delt ansvar, gi tilstrekkelig vern mot et uoversiktlig gjeldsansvar.

Skauge- utvalget fastslo at ” dersom en aksjonærmodell skulle innføres for aksjeselskaper, tilsa hensynet til skattemessig nøytralitet mellom ulike virksomhetsformer at det bør innføres en lignede form for uttaksbeskatning også for deltakerlignede selskaper og enmannsforetak”. Dagens regler for beskatning av deltakerlignede selskaper har ikke noe system for å identifisere uttak fra slike selskaper, og derfor ville ikke den forslåtte aksjonærmodellen for aksjeselskaper være direkte anvendelig for disse. I deltakerlignede selskaper tas det heller ikke ut utbytter. Skauge-utvalget viste til at uttaksmodell for deltakerlignede selskaper derfor måtte utformes slik at en rent teknisk trakk et skille mellom uttatt og tilbakeholdt overskudd. Utvalget foreslo at overskudd som tas ut av selskapet kunne f. eks anses som alminnelig inntekt for deltakeren eller eieren. Alternativt kunne utdelt overskudd anses som et eget skattegrunnlag, og skattlegges med egen sats.

Skauge- utvalgets betraktninger angående beskatning av overskudd fra deltakerlignede selskaper kan ikke sies å gå spesielt i dybden, og må heller ses på som løse skisser. Det var allerede ved innføringen av den midlertidige utbytteskatten fra 5. september 2000 påpekt at utbytte skatt skaper lekkasje mot deltakerlignede selskaper. Denne problemstillingen var således ikke ny.

Skauge- utvalgets innstilling har imidlertid gitt ny grobunn for diskusjon rundt beskatning av deltakerlignede selskaper sett i forhold til aksjeselskaper. Som nevnt er skatteretten i stadig utvikling og dette gjelder selvfølgelig også meningene om hva som er den beste måten til å beskatte deltakere i deltakerlignede selskaper. Sktl § 10-45, som denne avhandlingen tar for seg, beskriver at i forhold til fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt skal disposisjoner mellom deltaker og selskap anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Som jeg vil beskrive nærmere i avhandlingen har denne bestemmelsen hatt betydning for forskjellige områder i skatteretten.

1.4 Rettskilder og metode

Drøftelsen i denne avhandlingen vil i all hovedsak ligge på det nasjonale plan. Rettskildefaktorene vil således i utgangspunktet være de en kan utlede fra Høyesteretts rettskildebruk i nyere rettspraksis. Norge har ingen egen forvaltningsdomstol eller egen skattedomstol. Skatteyteren må først påklage en avgjørelse til ligningsnemnda og så til overligningsnemnda, jf Ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 (lignl) § 9-2. Deretter kan saken bringes inn for domstolene, jf Skattebetalingsloven av 21. november 1952 nr. 2 (sktbl) § 48, for tingsretten, så lagmannsretten og til slutt Høyesterett.

Etter norsk forfatningsrett krever det offentliges inngrep overfor borgerne hjemmel i formell lov eller plenarvedtak av Stortinget (legalitetsprinsippet). Skattlegging er noe borgerne utsettes for hyppig og er inngripende. Legalitetsprinsippet står derfor sentralt i skatteretten som en konstitusjonell begrensning av skattemyndighetenes kompetanse. Lovteksten danner også det naturlige utgangspunktet for den rettslige drøftelsen i denne avhandlingen og er den rettskildefaktoren som er mest sentral.

Foruten lovtekst, dominerer to rettskildefaktorer i nyere norske høyesterettsdommer om skatt: forarbeider og rettspraksis. Dette er også tilfelle for rettskilde bruken i denne avhandlingen, men blir supplert av juridisk teori. Juridisk teori har stor relevans for tolkningen av skattespørsmål. Faglitteratur blir ikke bare brukt, men er også åpent anerkjent av Høyesterett. I enkelte av sakene som er ført for høyesterett må teorien til og med sies å være den avgjørende rettskildefaktoren.

Forarbeidene har, som nevnt ovenfor, en fremtredet rolle både i denne avhandlingen og høyesterettsdommer generelt. Andelen dommer med uttrykkelige henvisninger til forarbeider er stigende i nyere rettspraksis. Det er kun helt unntagelsesvis at høyesterett treffer en konklusjon som går mot forarbeidene. I Rt 2001 s 1697 synes f. eks forarbeidene å ha bidratt avgjørende til at ordlyden i en forskriftsbestemmelse ble uttrykkelig tilsidesatt.

En annen tung rettskildefaktor som er benyttet i avhandlingen er rettspraksis. Med rettspraksis menes normalt Høyesteretts tidligere dommer, men også lavere domstolers avgjørelser eller ligningspraksis er blitt tillagt vekt. Et kjent eksempel på at en underrettsavgjørelse sammen med etterfølgende ligningspraksis er ansett bindende, er

Nortank-dommen om bruttoligning for kommandittister før overgangen til nettoligning etter Skattereformen 1992(Utv 1964 s. 35)

Omgåelseshensyn og ønsket om å legge reelle forhold til grunn for beskatningen, kan delvis ses under etiketten reelle hensyn. Men omgåelsesstandarden er også en selvstendig standard i norsk skatterett utviklet gjennom rettspraksis. Det er en ikke lovfestet gjennomskjæringsnorm som innebærer at man kan skattlegge disposisjoner basert på andre privatrettslige fremgangsmåter enn de partene har benyttet. Omgåelsesstandarden er omtalt i avhandlingen som et eget punkt, hvor jeg vil komme mer inn på hvilken betydning denne har i forhold til sktl § 10-45.

Der vil føre for langt å fremlegge her hvilken særskilt relevans og vekt de ovennevnte rettskildefaktorene har ved tolkningen av sktl § 10-45 ordlyd og betydning. Jeg vil heller komme tilbake til det underveis ved tolkningen av bestemmelsens konsekvenser på forskjellige områder innenfor skatteretten.

1.5 Videre fremstilling

I den videre drøftelsen vil først forskjellen mellom selskapsligning og deltakerligning, og hvilke selskaper som er underlagt deltakerligning, bli fremstilt. Deretter vil jeg ta for meg den tidligere og den nåværende ligningsmåte for deltakere i deltakerlignede selskaper, henholdsvis brutto- og nettoligning. Hensikten er å skape en plattform for den videre drøftelsen, men også fordi dette skiftet var den direkte begrunnelsen for at sktl § 10-45 ble dannet. Jeg vil så si litt mer om bakgrunnen for sktl § 10-45, hvor jeg trekker inn litt om skattereformen 1992 målsetting og ambisjon. Deretter går jeg inn på de forskjellige områdene hvor sktl § 10-45 har hatt og fremdeles har betydning. Jeg vil her også ta for meg ulike regler som på forskjellig vis vil modifisere betydningen av sktl § 10-45. Avslutningsvis vil jeg oppsummere og avrunde oppgaven i en konklusjonsdel, hvor jeg vil si litt om hvorvidt bestemmelsen har lyktes i forhold til Skattereformen 1992 intensjoner og litt om bestemmelsen betydning totalt sett. Jeg vil også si litt om Skauge-utvalgets innstilling og forslaget innvirkning på deltakerlignede selskaper.

2 Selskapsligning og deltakerligning

2.1 Innledning

Hvilke selskaper som skal selskaps- eller deltakerlignes, er regulert i sktl & 2-2. Etter sktl & 2-2,2 ledd er ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, indre selskaper, partrederier og andre selskaper som omfattes av Selskapsloven av 21. juni 1985 nr.83(sel) & 1-1 ikke egne skattesubjekter. Deltakerne lignes i stedet ”hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt”, jfr.sktl & 2-2,3.ledd. Dette vil igjen bety at det er først og fremst aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som er egne skattesubjekt. Disse skal selskapslignes. Det foretas et særskilt inntektsoppgjør for hvert enkelt aksjeselskap. Aksjonæren blir beskattet for det han tar ut av selskapet i form av aksjeutbytte, eller for gevinst ved salg av aksjer. I utgangspunktet kan derfor f. eks ikke underskudd i ett selskap fradras overskudd i et annet.

Ved deltakerligning samordnes ligningen av selskapet med ligningen av deltakeren. Selskapet er beregningsenhet, hvor deltakeren tilordnes inntekten etter en nettometode og er skatteyster og skattedebitor. Det foretas en full skattemessig samordning av resultatet fra selskapsdeltakelsen med deltakernes øvrige inntekts- og fradragposter. Innebærer altså at både overskudd og underskudd fra selskapsdeltakelsen skal regnes sammen med deltakernes inntekts- og fradragposter utenfor selskapsforholdet ved fastsettelse av skattepliktig inntekt.

Ved deltakerligning har selskapet er subsidiært ansvar for skatt som ikke erholdes hos deltakerne, jf Skattebetalingsloven av 21 nov. 1952 nr.2(sktbl) § 37 nr. 3. Selskapets subsidiære ansvar omfatter bare en så stor del av medlemmets formues- og inntektsskatt som etter en forholdsmessig fordeling faller på formuen og inntekten i selskapet. Selskapet har ikke noe subsidiært ansvar for skatt på deltakerens gevinst ved salg av andel i nettolignet selskap.

2.2 Selskaper underlagt deltakerligning

2.2.1 Ansvarlige selskaper

I henhold til sktl & 2-2 annet ledd bokstav a er et ansvarlig selskap ikke et eget skattesubjekt. Det skal deltakerlignes. Et ansvarlig selskap der deltakerne har et ubegrenset og solidarisk ansvar, omtales ofte som et ansvarlig selskap uten nærmere presisering og gis suffikset ANS ved registrering, jf firmal. &2-2 annet ledd første pkt. Et ansvarlig er definert i sel & 1-2,1.ledd bokstav b som et ”selskap hvor deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser, og som opptrer som sådant overfor tredjemann”. Inn under denne definisjonen faller de tradisjonelle ansvarlige selskaper, hvor det foreligger et personlig og udelt solidaransvar for alle deltakerne. Men definisjonen omfatter også ansvarlige selskaper med delt deltakeransvar (pro rata selskaper), hvor alle deltakerne hefter ubegrenset personlig, men bare for en brøkdel av selskapsforpliktelsene. Forutsetningen er altså her at delene til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser. Før skattereformen 1992 var selskaper med delt ansvar gjenstand for selskapsligning.

2.2.2 Kommandittselskaper

Sktl & 2-2 annet ledd b foreskriver deltakerligning for kommandittselskaper. Et kommandittselskap er et selskap med blandet ansvar. Det er definert i sel & 1-2,1.ledd(e) som et ”selskap hvor minst en deltaker har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og minst en annen deltaker har begrenset ansvar med en fastsatt sum for selskapets forpliktelser uten å være stille deltaker”. Komplementar kalles de deltakerne med et ubegrenset ansvar for selskaps forpliktelser, jf. sel & 1-2 bokstav f, mens deltakeren med et begrenset ansvar kalles kommandittist, jf. sel & 1-2 bokstav g. Et kommandittselskap gis etter firmal & 2-2 3.ledd suffikset KS.

Selskapsloven stiller ingen krav til komplementarens person eller organisasjonsform. Komplementaren kan både være en fysisk som en juridisk person.

2.2.3 Indre selskaper

Sktl & 2-2 annet ledd bokstav c angir indre selskap som en deltakerlignet selskapsform. Indre selskap er et selskap som ikke opptrer som et selskap overfor tredjemann, jf sel & 1-2 første ledd c. Et indre selskap kan ikke registreres i Foretaksregisteret. Deltakerne i et indre selskap som har begrenset sitt ansvar betegnes som ”stille deltakere” jf. sel & 1-2 første ledd d. Et indre selskap med en slik stille deltaker kan betegnes som et stille selskap, men er i så tilfelle kun en undergruppe av de indre selskaper. Ved indre selskaper benyttes til dels forkortelsen IS. Dette er en uoffisiell forkortelse som ikke er inntatt i firmal § 2-2, siden indre selskaper ikke registreres i Foretaksregisteret.

2.2.4 Partrederier

Partrederier underkastes deltakerligning etter sktl & 2-2 annet ledd bokstav d. Partrederier omhandles i sjøloven av 24.juni 1994 nr.39 Kap 5. De faller utenfor selskapsloven, jfr sel & 1-1 fjerde ledd første punktum. Deltakerne har et ubegrenset ansvar som kan være solidarisk eller delt. Som partrederi regnes også sameie i skip, som etter avtale mellom sameierene skal brukes til rederivirksomhet for felles regning, jfr sjøl & 101

2.2.5 Andre selskaper etter selskapsloven

Etter sktl & 2-2 annet ledd bokstav e skal deltakerligning også gjelde for ”andre selskaper som omfattes av selskapsloven & 1-1 første ledd”. Et ansvarlig selskap vil etter norsk selskapsrett foreligge selv om deltakerne ikke oppfyller lovens krav til en skriftlig selskapsavtale, jf sel & 2-3, eller unnlater å etterkomme registreringskravene, jf foretaksregisterloven av 21.juni 1985 & 2-1. I så tilfelle står man overfor et materielt, men ikke formelt stiftet og registrert selskap. En del såkalte sameier faller inn under kategorien ”materielle ansvarlige selskaper”. Selskaps- og sameieretten har få klare kriterier for å avgrense mellom selskaper og sameier. Sel & 1-1(1) foreskriver at et selskap foreligger når ”en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakers felles regning og risiko”. Sameieloven av 18. juni 1965 nr 6 & 1 bestemmer at et sameie oppstår når ”to eller flere eig noko saman på ein slik måte at retten deira er rekna i partar etter delings- eller høvetal”. Ved å la en del sameier omfattes av reglene om nettoligning, har lovgiveren på denne måten fått avverget en rekke avgrensingsproblemer mellom sameier og ansvarlige selskaper i forhold til

skattereglene, jf sktl & 10-40 annet ledd. Her går det nemlig frem at reglene om nettoligning også gjelder for sameiere når ”en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruk ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk. Det må foretas en konkret vurdering for om disse vilkår er oppfylt. Sentralt vil være omfanget av sameiernes egen bruk i forhold til andres bruk. Ifølge forarbeidene vil et relevant moment ved vurderingen være det vederlag for utleie som sameierne mottar fra andre, jf Ot. Prp. Nr 17 s. 9. Lengden og intensivitet er andre momenter som vil vektlegges. Etter Lignings-ABC 1999 s. 204 bør andres utnyttelse normalt overstige en fjerdedel av total utnyttelse for at den ikke skal anses uvesentlig.

Det kan oppstå tvil om en interessent har status som deltaker eller heller må regnes som part i et annet kontraktsforhold, f. eks som kreditor, ansatt eller kunde, når de formelle stiftelses- og registreringskrav ikke er fulgt. Norsk skatterett knytter an til selskapsrettens definisjoner av hva som er et selskaps eller deltakerforhold. Kommer man frem til at det aktuelle rettsforhold ut fra en selskapsrettslig avgrensning må karakteriseres som et selskap som faller inn under sel § 1-1 første ledd, vil det gå inn under sktl § 2-2 annet ledd e og bli deltakerlignet.

Det må videre antas at både ligningsmyndigheter og domstoler vil nøle med å omklassifisere til et selskapsforhold det partene selv har oppfattet, omtalt og behandlet som et annet rettsforhold. Konsekvensene for private parter av en eventuell omklassifisering kan være så omfattende at det neppe skjer i tvilstilfeller.

3 Netto- og bruttoligning

3.1 Nettoligning

Skattereformen innførte i 1992 nettoligning for deltakerlignede selskaper og visse sameier. Sktl §§ 10-40 flg. angir anvendelsesområdet og den nærmere fremgangsmåten. Reglene om nettoligning innebærer at det foretas et inntektsoppgjør på selskapets hånd som om det var selskapet som var skattepliktig. Selskapet er således beregningsenheten, mens nettoresultatet blir fordelt på deltakerne til beskatning eller fradrag. Det er altså deltakerne som er skatteyterne og skattedebitor. Nettoresultatet blir fordelt på deltakerne

uten hensyn til det hver enkelt måtte ha gitt for sin andel i selskapet. Inntektsoppgjøret og fordelingen skal fremgå av den selskapsoppgave selskapet plikter å sende inn til ligningsmyndighetene, jf ligningsloven av 13. juni 1980 nr.24 (lignl) § 4-9. Resultatet av selskapets virksomhet samordnes altså med deltakernes virksomhet for øvrig, slik at de f. eks kan føre sin andel av selskapets underskudd til fradrag i egen inntekt. Denne samordningsadgangen foreligger imidlertid ikke ved fastsettelse av personinntekt, jf sktl § 12-16, 1. ledd.

Sktl § 10-41 inneholder regelen om nettoligning ved fastsettelse av alminnelig inntekt. Inntektsoppgjøret foretas på selskapets hånd og ut fra selskapets egne forhold. Nettoligning innebærer således at samtlige skattemessige disposisjoner må foretas hos selskapet, med bindende virkning for deltakerne. De blir dermed bundet av de avskrivninger som er gjennomført i selskapets oppgjør. Dette gjelder også for eventuelle beslutninger om salgssum ved salg av driftsmidler skal inntektsføres eller nedskrives på saldo. Denne typen av beslutninger må treffes av selskapslovens eller selskapsavtalens bestemmelser om beslutningsmyndighet, jf. Ot.prp. Nr.35 s. 174.

Det er en følge av nettoligning at samtlige deltakere får en andel av det samme skattemessige nettoresultat fra selskapsdeltakelsen. Denne fordelingen av nettoresultatet skal ifølge forarbeidene(Ot.prp.nr.35) foretas i forhold til selskapsavtalens eller selskapslovens bestemmelser om overskudd- og underskuddsfordeling, jf. også Lignings-ABC 1999 s.206.

En annen konsekvens av at oppgjøret skal foretas etter en nettometode, er at en kjøper av en selskapsandel må overta selgers andel av et felles avskrivningsgrunnlag og av selskapets øvrige skattemessige posisjoner. Tidligere kunne en kjøper avskrive på grunnlag av det vederlag han hadde gitt for andelen. Slik gjeldene rett er på det nåværende tidspunkt vil en eventuell over eller underpris først bli tatt hensyn til ved den gevinstberegning som foretas ved en senere realisasjon av andelen.

Tilsvarende vil gjelde når en selskapsandel overtas som arv eller gave. Arving eller gavemottaker vil måtte som en konsekvens av nettoligningsreglene tre inn i forgjengerens verdier i selskapet.

Reglene om nettoligning har ingen særregel om skattested. Det betyr at de alminnelige reglene vil gjelde. Det vil si at dersom selskapsinntekten er skattepliktig til flere kommuner, skal gjeldsrenter og andre ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, fordeles forholdsmessig etter størrelsen av nettoinntekten i hver kommune, jf sktl § 6-90. Denne fordelingen må foretas på selskapers hånd før fordeling på deltakerne.

3.2 Bruttoligning

Til og med inntektsåret 1991 var inntektsoppgjøret basert på en bruttometode både for deltakere i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. En slik deltakerligning etter det tidligere bruttoprinsipp innebar at hver deltaker for skatteformål ble ansett å eie en andel av selskapets driftsmidler og ble tilordnet en del av selskapets inntekter og utgifter. Det ble deretter gjennomført et skattemessig oppgjør på den enkelte deltakers hånd. Dette medførte at skattemessige disposisjoner som avskrivninger, avsetninger o.l ble beregnet individuelt hos den enkelte deltaker. Den enkelte deltaker kunne således uavhengig av de øvrige deltakere selv velge den avskrivningssats han ville ha. Deltakerne kunne videre benytte selskapets driftsmidler som reinvesteringsobjekt, dvs å foreta individuelle nedskrivninger med f.eks. negativ saldo fra annen næring. Hver deltaker fastsatte også selv egne og nye inngangsverdier for sin andel av selskapets driftsmidler ut fra sin individuelle kostpris ved erverv av andeler i selskapet. Disse individuelle skatteposisjonene ble i selskaper med mange deltakere ganske uoversiktlig for ligningsmyndighetene. Deltakerne måtte også ha tilstrekkelig kunnskap om skattereglene slik at de kunne på egen hånd holde orden på sine individuelle skatteposisjoner. Etter gjeldende rett kan deltakerne i stor utstrekning basere sine skattetall på den deltakeroppgaven de mottar fra selskapet.

Prinsippet om bruttoligning ble i lignings- og rettspraksis trukket langt uten særlig hensyn til ligningsadministrative problemer som måtte oppstå ved gjennomføringen jf Rt 1996 s.369. Her ble en kommandittist innrømmet fradrag for sin andel av kommandittselskapets gjeldsrenter i relasjon til den tidligere folketrygdloven av 1966 § 6-4 1. ledd nr 2.

Ligning etter en bruttometode gjennomføres fortsatt for samarbeidsformer som faller utenfor reglene i sktl §§ 10-40 til 10-45. Sktl §10-40 3. ledd 1. punktum bestemmer f.

eks at reglene om nettoligning ikke gjelder for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomhet som nevnt i sel § 1-1 4. ledd 2. punktum. Reglene gjelder heller ikke for selskaper og sameier som driver kraftproduksjon på selvstendig basis, sktl § 10-40 3. ledd 2. punktum

Sktl § 10-40 3. ledd angir ikke hvordan ligningsmetoden for de forhold som unntas fra nettoligning skal være. Det må antas at de skal lignes etter den bruttometode som følger av tidligere praksis.

4 Bakgrunnen for skattelovens § 10-45

4.1 Formålet med Skattereformen

Sktl § 10-45 ble altså dannet som følge av skiftet fra brutto til netto- ligning for deltakere i deltakerlignede selskaper. Dette skiftet av ligningsmåte ble gjennomført i den store reformen i 1992. Skattereformen av 1992 bygger på visse grunnleggende prinsipper om nøytralitet, symmetri, kontinuitet, samordning og lave skattesatser.

Hensynet til nøytralitet tilsier at skattesystemet skal være nøytralt med hensyn til ressursanvendelsen. Skattereglene skulle ikke endre rangeringen av de mest lønnsomme prosjektene før og etter skatt. Skattereglene skal være nøytrale slik at alle inntekter behandles likt og vridningseffekter i økonomien unngås. Kapitalinntekter skal beskattes likt uansett hva kapitalen anvendes til. Arbeidsinntekter skal videre behandles noenlunde likt uansett om inntekten er opptjent som lønnsinntekt eller ved næringsvirksomhet. Valg av selskapsform skulle heller ikke påvirkes av skattesystemet. Skattesystemet skulle være nøytralt når det gjaldt valget mellom egenkapitalfinansiering og lånefinansiering. Det er imidlertid flere eksempler på at nøytralitetsprinsippet ikke har slått igjennom. Eksempel kan være de lite nøytrale verdsettelsesreglene for eiendeler som inngår i skattepliktig formue.

Hensynet til symmetri tilsier at skattereglene burde være slik at inntekter og tilhørende utgifter behandles likt. Når inntekten er skattepliktig, må utgiften knyttet til denne inntekten være fradragsberettiget. Videre må inntekter og utgifter være underlagt samme periodiseringsprinsipp. Skattekredittordninger vil stride mot prinsippet om symmetri.

Med kontinuitet menes at næringsvirksomhetens eller kapitalens skattemessige stilling ikke endres ved arvefall, gaveoverføring, fusjon, fisjon eller andre omdannelser. Kontinuitetsprinsippet ved arv og gave ble imidlertid ikke vedtatt i stortinget.

Med samordning menes at underskudd i en virksomhet skal kunne føres til fradrag i overskudd fra annen virksomhet eller i annen inntekt hos eieren. Når det gjelder alminnelig inntekt er det full samordning. Når det gjelder personinntekt kan samordning skje bare i liten utstrekning.

Lave skattesatser vil medføre at det er mindre interessant med skattetilpasninger og omgåelser. Lave skattesatser vil også redusere skattesystemets innlåsningsvirkninger. Med innlåsningsvirkning siktes til den effekt skattereglene har til å gjøre at det etter skatt kan lønne seg å beholde en eiendel som det før skatt er lønnsomt å avhende.

Tanken var at Skattereformen 1992 skulle gi næringslivet og privatpersoner riktige signaler om den samfunnsøkonomiske lønnsomheten og dermed stimulere til samfunnsøkonomisk riktig ressursbruk. For næringsvirksomhet vil reformen videre medføre større samsvar mellom bedriftsøkonomisk overskudd og grunnlaget for beskatningen

Forslagene til endringer i skattesystemet ble presentert i Ot. Prp. nr. 35(1990-91) og fulgte i stor grad tendensen i skattereformene internasjonalt. Utvidelser av skattegrunnlaget i kombinasjon med vesentlige satsreduksjoner hadde vært gjennomgående i hele den vestlige verden. Det nye skattesystemet ville således være bedre tilpasset en utvikling i retning av stadig større økonomisk integrasjon over landegrensene. Dette kunne øke mulighetene for å hente ut gevinster ved et utstrakt internasjonalt vare og tjenestebytte.

4.2 Skatteloven § 10-45 som konsekvens av reformen

Innføringen av nettoligning for deltakere i deltakerlignende selskaper, jf sktl § 2-2 annet ledd, medførte en ligningsteknisk endring i forhold til den tidligere bruttoligning. Den skattepliktiges inntekt skulle nå fastsettes på selskapets hånd i stedet for på de enkelte deltakerne. Overgangen hadde imidlertid også enkelte materielle konsekvenser når det gjaldt deltakernes skattepliktige inntekt. Det forelå fremdeles en valgadgang når det gjaldt skattemessige inntekts- og fradragsposter, som f. eks valg av avskrivningssats og valg med hensyn til om salgssum skulle nedskrives på saldo eller inntektsføres. Forskjellen fra det tidligere skattesystemet var at denne valgadgangen ikke lenger kunne utøves individuelt av deltakerne, men valget måtte treffes av selskapet og dermed få bindende virkning for alle deltakerne.

Nettoligningens prinsipp om at den skattepliktiges inntekt skulle fastsettes på selskapets hånd som om selskapet var skatteytter måtte få betydning når det gjaldt disposisjoner mellom selskapet og den enkelte deltaker. Det tidligere system med bruttoligning innebar at en deltaker ble ansett for å eie en forholdsmessig andel av selskapets enkelte eiendeler. En overføring av en eiendel fra deltaker til selskap ble således kun ansett som realisasjon for den del av eiendelen som deltakeren ikke ble ansett å eie etter overføringen. En slik disposisjon ble dermed skattemessig ansett for å være foretatt mellom en deltaker og de øvrige deltakerne i selskapet, og ikke mellom deltakeren og selskapet som sådant. Eksempelvis ble en deltakers tingsinnskudd i selskapet bare ansett som avhendelse av den forholdsmessige del av eiendelen som etter selskapsforholdet falt på de øvrige deltakerne. Dersom deltakeren hadde 1/3 eierandel i selskapet, ville således kun 2/3 av eiendelen anses avhendet for deltakeren.

En slik behandling av disposisjoner mellom selskapet og den enkelte deltaker ville imidlertid virke uheldig innenfor systemet med nettoligning. Det vil ikke lenger være praktisk mulig å holde den enkelte deltakers forholdsmessige andel av selskapets eiendeler og disposisjoner utenfor det felles skattemessige oppgjør. Nettoligning er basert på at selskapets disposisjoner skattemessig gjøres opp som om selskapet var skatteytter, uansett om disposisjonene er foretatt mellom selskapet og en enkelt deltaker eller mellom selskapet og en utenforstående.

At disposisjoner mellom deltaker og selskap anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter ville videre også innebære en mer nøytral behandling av disposisjoner mellom deltakerlignet selskap og den enkelte deltaker i forhold til disposisjoner mellom aksjeselskap og aksjonær. Et eventuelt skifte av selskapsform for å unngå skatt på gevinst ved salg av eiendeler vil dermed ikke bli aktuelt, da det i begge selskapsformer anses som realisasjon med full beskatning. En av målsettingene med innføringen av nettoligning var å få et system som i størst mulig grad likestilte de ulike selskapsformene skattemessig.

Bruttosameiesynspunktet ville også som hovedregel være i strid med behandling av disposisjoner mellom selskapet og de enkelte deltakere i selskapets finansregnskap. Etter regnskapsloven vil disposisjoner mellom selskapet og den enkelte deltaker som regel anses som foretatt mellom ulike regnskapssubjekter. Utleie av en gjenstand fra deltaker til selskap vil eksempelvis regnskapsmessig anses som en driftsutgift for selskapet og som inntekt på deltakerens hånd.

Som en konsekvens av innføringen av nettolignings regler ble derfor sktl § 10-45 innført ved endringslov 8.jan 1993 nr 13. Her ble det presisert at disposisjoner mellom ansvarlig selskap, kommandittselskap m. v. og deltakere i selskapet skal behandles som disposisjoner mellom selvstendige skattsubjekter. I forhold til fastsettelse av alminnelig inntekt og person inntekt skal således disposisjonene anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter selv om deltakerlignede selskaper etter sktl § 2-2, 2.ledd *ikke* er egne skattesubjekt. Dette fikk, som jeg vil fremstille videre nedenfor, betydning for flere områder innenfor norsk skatterett.

5 Skatteloven § 10-45

5.1 Hva anses som "disposisjoner" i henhold til sktl § 10-45?

Etter ordlyden i sktl § 10-45 er det "disposisjoner" mellom deltaker og selskap som skal anses som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Det blir således et spørsmål om hva dette begrepet egentlig omfatter?

I Ot. Prp. Nr. 17(92-93) side 14 blir det presisert at dette ikke omfatter innbetaling av innskudd i selskapet eller utdeling av selskapets overskudd. Etter sktl §§ 10-41 og 10-42 skal inntekt fastsettes på selskapets hånd som om dette var skatteyder. Inntekten fordeles på deltakerne etter den forholdsmessige fordeling av over- og underskudd i selskapet. Utdeling av overskudd vil således i seg selv ikke ha noen skattemessig virkning for deltakerne. Deltakerne anses å ha gjort opp sine skatteforpliktelser ved at de løpende lignedes for sin andel av selskapets overskudd eller underskudd. Det er et sentralt kjennetegn ved deltakerligning, til forskjell fra selskapsligning, at rene verdioverføringer fra selskapet til deltakerne er skattefrie for deltakerne.

Det er selve den formuesoverføring som et innskudd eller en utdeling representerer som anses som innbetaling av innskudd og utdeling av overskudd. Dersom slike disposisjoner gjennomføres ved at en eiendel overføres, vil denne eiendelen anses realisert etter de alminnelige regler, jf avsnitt 5.2.

Sktl § 10-45 omfatter ellers alle former for formuerettslige overføringer mellom deltakerne og selskapet. Det vil si både materielle som immaterielle formuesobjekter, herunder også finansobjekter, rettigheter mv. Dersom selskapet har en forpliktelse overfor en deltaker, eller en deltaker har en forpliktelse overfor selskapet, vil denne forpliktelsen i forhold til inntektsfastsettelsen anses likt med en forpliktelse mellom selvstendige skattesubjekter.

5.2 Hvem anses som "deltakere" i henhold til sktl § 10-45?

Reglene i sktl § 10-45 gjelder videre for *deltakere* i de nevnte selskapsformer som er underlagt deltakerligning. De vil altså ikke få betydning for andre enn de som har denne

betegnelsen i forhold sktl § 10-45. Et sentralt spørsmål blir således hvem som kan sies å være slike deltakere?

Det kan i enkelte tilfeller oppstå spørsmål om en som formelt sett har en annen tilknytning til selskapet, f. eks en kreditor, kan anses som deltaker. I utgangspunktet er det den formelle status som må legges til grunn, dvs. de som er deltakere i henhold til selskapsavtalen også anses som deltakere i skatterettslig forstand, og ingen andre. Det kan imidlertid tenkes at andre som har en reell økonomisk eierinteresse i selskapet, i realiteten må anses som deltakere.

Et eksempel på dette har man i Rt 1989 s. 296(Platou Investment). Her var forholdet slik: Et Singapore- registrert selskap, Safe Drilling Pte. Ltd, var eier av en boreplattform som det leide ut til Dyvi Offshore A/S. Ved en investeringsavtale mellom Singapore-selskapet og en rekke investorer, forpliktet investorene seg til å yte kapitalinnskudd i selskapet. Ved en eventuell avvikling av selskapet skulle selskapets gjeld til tredjemann dekkes først, og deretter investorenes kontantinnskudd før aksjekapitalen. Investorene skulle videre delta på like fot med aksjonærene ved den forholdsmessige fordeling av eventuelt overskudd etter at gjeld, kapitalinnskudd og aksjekapital var dekket. Hovedproblemstillingen i saken var om de norske investorene måtte anses som lånegivere, eller om de hadde en deltakerinteresse i selskapet. Overligningsnemndas oppfatning var at investorene måtte anses som vanlige lånegivere i selskapet. At deltakernes avkastning på kapitalen var knyttet til virksomhetens drift, kunne ikke endre det forhold at det dreide seg om et særegent låneforhold. Høyesterett kom imidlertid etter en samlet vurdering til at det var lite tvilsomt at det forlån et selskapsforhold hvor investorene deltok sammen med Safe Drilling Pte. Ltd for felles regning og risiko, og at investorene måtte således anses stille deltakere.

Reglen i sktl § 10-45 inkluderer videre også utenlandske deltakere i norske selskaper for så vidt deltakeren er skattepliktig hit etter sktl § 2-3 første ledd bokstav b. Tilsvarende må gjelde utenlandske deltakere i utenlandske selskaper som skattlegges til Norge for en filial. Videre kan norske deltakere i utenlandske selskaper som tilfredsstillter kriteriene i sktl § 10-40, underkastes nettoligning. Ved lov av 10. april 1992 ble tilsvarende regler gitt anvendelse for deltakere i norsk- kontrollerte aksjeselskaper mv. i lavskatteland, jf sktl § 10.65 og 10-66.

5.3 Overføring av eiendeler

5.3.1 Innledning

Det tidligere systemet med bruttoligning innebar at en innskyter ved tingsinnskudd ble ansett for å ha avhendet en forholdsmessig andel av innskuddet til de øvrige deltakerne. Dette gjaldt uavhengig om innskuddet skjedde ved inntreden av en ny deltaker, stiftelse av selskapet, eller utvidelse av selskapskapitalen med endring av eierandelene i selskapet. Denne regelen fulgte av at hver deltaker var eier av en forholdsmessig andel av den enkelte selskapseiendel (det såkalte bruttosameiesynspunktet)

I den omvendte situasjonen, ved utdeling av naturalia til deltakerne ved oppløsning av selskapet og nedsettelse av selskapskapitalen, ble deltakerne på tilsvarende måte ansett for å ha avhendet en forholdsmessig andel i de enkelte eiendeler. Det samme gjaldt ved en avhendelse av selve selskapsandelen.

Ved innføringen av deltakerligning etter nettometoden ble for skattemessige formål den enkelte deltaker i et deltakerlignet selskap ansett som eier av en nettoandel av selskapet. Dette altså i motsetning til tidligere hvor deltakerne ble ansett som eiere av en forholdsmessig andel i de enkelte eiendeler.

Ved inntektslikningen blir deltakeren således tilordnet en nettoandel av resultatet, jf sktl § 10-41. Gevinst ved realisasjon av andel beregnes for andelen som sådan, og ikke med utgangspunkt i en forholdsmessig andel av selskapets enkelte eiendeler, sktl § 10-44.

Når sktl § 10-45 ble innført som en konsekvens av skiftet fra brutto til nettoligning for deltakerlignende selskaper fikk dette altså betydning for reglene om overføring av eiendeler. Spørsmålet blir således hvordan bestemmelsen fikk innvirkning på denne typen av disposisjoner mellom deltaker og selskap, men også for disposisjoner mellom deltakerlignede selskaper?

5.3.2 Overføring av eiendel fra deltaker til selskap

Når sktl § 10-45 ble innført innebar dette en presisering av at en deltaker som overfører en eiendel til selskapet anses for å ha realisert eiendelen. I motsetning til tidligere rett skulle nå hele eiendelen anses realisert med full beskatning som følge. Dette gjelder

uansett formålet med overføringen, enten den skjer som et ordinært salg til selskapet, som kapitalinnskudd ved stiftelse av selskapet eller i forbindelse med kapitalinnskudd ved utvidelse av selskapskapitalen. Det blir ansett som en realisasjon mellom to selvstendige skattesubjekter selv om selskapet er underlagt deltakerligning og således ikke er et eget skattesubjekt, jf sktl § 2-2, 3. ledd.

En innskutt eiendel vil i selskapets skattemessige fellesbalanse få en fellesverdi, som vil gjelde for alle deltakerne. Dersom den tidligere regelen om at en innskyter bare anses å ha realisert en forholdsmessig del av eiendelen skulle gjelde, ville den innskutte eiendelen bare anses å inngå i selskapets fellesbalanse med denne forholdsmessige reduserte verdi. Den innskytende deltaker ville likevel etter sktl § 10-44 gjennom selskapets fellesoppgjør og fordelingen av dette bli tilordnet en forholdsmessig andel av selskapets avskrivninger på den innskutte eiendelen, og tilsvarende en forholdsmessig andel av gjenstandens verdi ved realisasjon av eiendelen eller selskapsandelen. Den innskytende deltakeren ville altså gjennom selskapet skattemessig bli tilordnet en andel av eiendelen, på tross av at han skattemessig ikke anses for å ha realisert sin andel av den. De øvrige deltakerne ville på sin side bli tilordnet en lavere andel av eiendelen i det skattemessige fellesregnskap enn hva som ellers ville følge av eierandelene i selskapet.

Dette innebar at det ved tingsinnskudd fra en deltaker ville skje en forfordeling mellom deltakerne i selskapet. Denne forfordeling ville for det første kunne få betydning for avskrivninger på eiendelen. Avskrivninger skal foretas på selskapets hånd som om dette var skatteyter. Innskyter vil dermed i en gevinstsituasjon få større avskrivninger enn hans investeringer tilsier, de øvrige deltakerne mindre.

Videre ville det skje en forfordeling ved deltakernes realisasjon av sin andel i selskapet. Ved en realisasjon av andel skal inngangsverdien beregnes med utgangspunkt i deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier, jf sktl § 10-44 2.ledd. Dersom en deltaker som foretar tingsinnskudd i selskapet anses bare for å ha realisert en forholdsmessig del av eiendelen, vil denne deltakeren få en høyere andel av selskapets skattemessige fellesbalanse enn hans bidrag til de skattemessige verdier skulle tilsi, mens de øvrige deltakerne i selskapet vil få en tilsvarende lavere andel av selskapets skattemessige fellesbalanse.

De problemene knyttet til forfordeling ved inntektsligningen som fremstilt ovenfor ville skape betydelige skjevheter mellom deltakerne, og dette var ikke tilsiktet ved overgangen til nettoligning. Det nye nettoligningssystemet medførte således at en ikke lenger kunne legge til grunn det tidligere bruttosameiesynspunktet ved skattlegging av deltakere i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper m.v. Nettoligning forutsetter at deltakerne har det samme grunnlaget for forfordeling av den skattepliktige inntekt i selskapet. En regel om delvis realisasjon ved tingsinnskudd ville således ikke harmonere med et system med nettoligning.

En deltakers innskudd i selskapet vil ofte bestå i kontanter. Ved et slikt innskudd vil beløpet uansett inngå i selskapets skattemessige fellesbalanse med sin fulle verdi. Det ville være uheldig med regler som gir forskjellig resultat etter som deltakerne gjør et kontantinnskudd, som så benyttes til kjøp av driftsmiddel, eller om det gjøres et direkte innskudd av et tilsvarende driftsmiddel. Dette ville ikke være i overensstemmelse med skattereformens målsetting om nøytralitet.

Sktl § 10-45, om at disposisjoner mellom deltaker og selskap skal anses som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter i henhold til sktl § 10-41 om fastsettelse av alminnelig inntekt og sktl § 10-42 om fastsettelse av personinntekt, kan videre i enkelte særlige tilfeller medføre en likviditetsbelastning for innskyter. Som tidligere beskrevet vil bestemmelsen innebære at en eiendel anses å være realisert fullt ut ved en overføring fra deltaker til selskap. Transaksjonen vil således utløse gevinstbeskatning eller rett til tapsfradrag etter de alminnelige regler. Hvor det så foreligger en skattepliktig gevinst på eiendelen ved realisasjonen kan denne være tung å bære for deltakeren. Inngangsverdien for selskapet og utgangsverdi for deltakeren skal være markedsverdi for eiendelen.

En slik skattepliktig gevinst vil imidlertid normalt oppstå hvor den innskutte eiendelen er benyttet i innskyters egen næring. Dersom den innskutte eiendelen tilhører saldogruppe a-d, jf. Sktl § 14-41, vil realisasjonsbeløpet kunne føres til fradrag på saldo etter sktl § 10-44 annet ledd. I slike tilfeller vil et lavere eller eventuelt negativt saldogrunnlag i deltakerens næring kompenseres av et høyere grunnlag i selskapet, og det vil følgelig ikke skje noen likviditetsbelastning for innskyteren.

Ved innskutte eiendeler tilhørende de øvrige saldogrupperne, vil gevinsten kunne føres

på gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-44 tredje ledd. Denne inntektsføringen av gevinst- og tapskonto for innskyteren vil kompenseres av hans andel av det høyere avskrivningsgrunnlag i selskapet. Dersom saldogruppens avskrivningssats i selskapet er den samme som satsen for inntektsføring av gevinst- og tapskonto (20 %), vil det heller ikke her totalt sett oppstå noen likviditetsbelastning for innskyteren. For eiendeler som tilhører saldogrupper med lavere avskrivningssats vil det imidlertid kunne oppstå en viss likviditetsbelastning, avhengig av gruppens sats. Er den innskutte eiendelen ikke avskrivbar, kan gevinsten føres på gevinst- og tapskonto, jf sktl § 10-52. I disse tilfellene vil imidlertid ikke inntektsføringen av gevinsten kompenseres av fradrag i selskapet før selskapet selger eiendelen, eventuelt når deltakeren realiserer selskapsandelen.

Innføringen av sktl § 10-45 innebærer også en tilsvarende utvidet adgang til skattemessig fradrag for tap når driftsmiddelet skytes inn i selskapet til en lavere verdi enn innskyterens skattemessige inngangsverdi.

5.3.3 Overføring av eiendel fra selskap til deltaker

Sktl § 10-45 innebar også en presisering av at en overføring av en eiendel fra selskapet til en deltaker skattemessig må anses som realisasjon av eiendelen for selskapet. Dette var en naturlig følge av systemet med nettoligning. Dersom en i slike tilfeller skulle anse selskapet for bare å ha realisert en forholdsmessig andel av eiendelen, nemlig den andel som falt på selskapets øvrige deltakere, måtte en også før overføringen anse deltakerne for å eie en forholdsmessig andel av de enkelte eiendeler. Et slikt bruttosameiesynspunkt ble ikke ansett for å være forenlig med nettoligning.

Dersom en likevel skulle anføre et slikt bruttosameiesynspunkt hvor en eiendel ble overført fra selskapet til en deltaker, kunne en vanskelig holde fast på det syn at tingsinnskudd innebærer full realisasjon for deltakeren, jf forrige pkt. Dette blir åpenbart hvor en deltaker skyter inn en eiendel i selskapet, for senere å få tilbakeført den samme eiendelen. Her ville eiendelen inngå med sin fulle verdi i selskapets skattemessige fellesregnskap etter innskuddet, mens bare en forholdsmessig andel av eiendelen går ut av fellesregnskapet i forbindelse med uttaket. En del av eiendelens

verdi ville da bli stående som rest i selskapets fellesregnskap, på tross av at eiendelen i sin helhet er overført til deltakeren.

5.3.4 Overføring av eiendeler mellom deltakerlignede selskaper

5.3.4.1 Konserninterne overføringer

Sktl § 10-45 omfatter videre også disposisjoner mellom ulike deltakerlignede selskaper. Dette innebærer at en disposisjon mellom to selskaper skattemessig skal anses som foretatt mellom to selvstendige skattesubjekter, uansett om det helt eller delvis er de samme personer som er deltakere i de to selskapene, jf Ot. Prp.nr.17 1992-93 s.16.

En overføring av eiendel mellom deltakerlignede selskaper vil etter overgangen til nettoligning, og dannelsen av sktl § 10-45, anses som en realisasjon av eiendelen. Det betyr at overdragelsen vil utløse gevinstbeskatning og at erververen av eiendelen vil få en skattemessig inngangsverdi som tilsvarer kostprisen ved ervervet. En overføring av eiendeler mellom de to ansvarlige selskapene skal således behandles likt med en overføring mellom to selvstendige skattytere. Dette gjelder altså selv om selskapene eies av de samme deltakerne.

Det er imidlertid åpnet for adgang til skattefri overføring av eiendeler mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, jf sktl § 11-21 og Finansdepartementets forskrift til skatteloven(FSFIN) av 19. november 1999 nr. 1158 § 11-21-1. Forskriften gjelder ikke overføring i et blandet konsern, det vil si ved overføringer mellom deltakerlignende selskaper med morselskap som ikke er deltakerlignet selskap(Utv 1999 s. 1045). Disse reglene vil altså være unntak fra utgangspunktet i sktl § 10-45 om at enhver overføring av eiendeler mellom to deltakerlignede selskaper medfører realisasjon og skatteplikt, og skal skje til markedsverdi.

Reglene i sktl § 11-21 og FSFIN § 11-21-1 er i utgangspunktet myntet på aksjeselskaper, men gjelder tilsvarende så ”langt de passer” ved overføring av eiendeler mellom deltakerlignede selskaper, jf FSFIN § 11-21-1 annet ledd. Formålet med bestemmelsene er at skattereglene ikke skal hindre en optimal utnyttelse av ressurser

mellom selskaper som langt på vei fremstår som en økonomisk enhet, jf Ot.prp. nr.17 1992-93 s.20.

Forutsetningen for at forskriften skal gjelde for deltakerlignede selskaper, og således modifisere betydningen av sktl § 10-45, er at selskapene i det vesentligste har samme eiere, jf sktl § 11-21 første ledd bokstav b. Videre at de inngår i et konsernlignende forhold, det vil si at konsernspiss og datterselskap må være slike selskap som nevnt i sktl § 10-40.(Skatterett for næringsdrivende 2003 s.499). Denne konsernspissen kan altså ikke være en fysisk person. Forskriften vil heller ikke gi adgang til overføring mellom et deltakerlignet selskap og et selskap som utgjør et eget skattesubjekt(Utv.1998 s.1188).

Ved overføring av eiendeler etter sktl § 11-21 skal skatteposisjoner knyttet til eiendelene følge eiendelene uendret, jf sktl § 11-21 annet ledd. Det er opp til skattyter om han vil påberope seg reglene i forskriften, jf FSFIN § 11-21-9. Bestemmelsen kan videre kun anvendes ved overføring av eiendeler hvor virkelig verdi er høyere enn skattemessig verdi(Utv.2001 s.284). Ved overføring av eiendeler hvor markedsverdi er lavere enn skattemessig verdi, vil overføringen resultere i tapsfradrag(Utv.1997 s.403).

Forskriftens hovedregel går ut på at eiendeler kan overføres mellom selskaper til skattemessig nedskrevet verdi uten at overføringen utløser beskatning for det overdragende selskap, jf FSFIN § 11-21-2. Det skal være skattemessig kontinuitet. Det innebærer at skattemessig utgangsverdi i det overdragende selskap skal være skattemessig verdi og samme verdi skal være skattemessig inngangsverdi for det overtakende selskap, jf FSFIN § 11-21-3, 1.pkt.

For overføringer som faller utenfor forskriften, er det mulig å søke om individuell skattelempling etter sktl § 11-22 når realisasjonen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv. Søknad må i tilfelle fremsettes før transaksjonen gjennomføres og det vil være et vilkår at omstendighetene i særlig grad taler for fritaket og det er påtagelig det vil lette omorganiseringen eller omleggingen, jf sktl § 11-22 annet ledd.

Slik skattefri overføring av eiendeler mellom deltakerlignede selskaper i sktl § 11-21 og FSFIN § 11-21-1 utgjør et viktig unntak fra prinsippet og hovedregelen i sktl § 10-45 om full realisasjon ved disposisjoner mellom to deltakerlignede selskaper.

5.3.4.2 Fusjon av deltakerlignede selskaper

Fra og med inntektsåret 1997 er det åpnet for fusjon av deltakerlignede selskaper, jf sktl § 11-3. Innføringen av nettometoden for ligning av deltakerlignede selskaper som et ledd i Skattereformen 1992, har gjort det mulig for partene å gjennomføre fusjon med skattemessig kontinuitet i og med at skattepliktig inntekt og formue fra selskapsdeltakelsen nå fastsettes på selskapsnivå som om selskapet var skatteyter.

Skatteloven åpner imidlertid ikke for fusjon av deltakerlignet selskap over landegrensene. En slik fusjon vil anses som realisasjon for de norske deltakere. Det vil dog i slike tilfeller være mulig å oppnå skattefrihet etter konkret søknadsbehandling etter sktl § 11-22.

Reglene om fusjon av deltakerlignede selskaper omfatter alle selskaper som omfattes av sktl § 10-40. Det betyr at også nettolignede sameier og indre selskap kan fusjoneres. Etter reglene i sktl § 11-3 kan fusjon bare skje med selskap med samme selskaps- og ansvarsform. Det betyr at selskaper med deltakere med henholdsvis delt og udelt ansvar ikke vil kunne fusjoneres uten at ett av selskapene på forhånd endrer ansvarsform.

Ved fusjon av deltakerlignede selskap er det et krav om at eiendeler, rettigheter og forpliktelser i sin helhet må overføres til det overtakende selskap. Når det gjelder forpliktelser vil ikke skattereglene innebære noen selvstendig hjemmel for overføring. Ved fusjon skal det være skattemessig kontinuitet hos deltakerne. En deltakers inngangsverdi på andel i deltakerlignet selskap fastsettes med utgangspunkt i deltakerens andel i selskapets skattemessige verdier på realisasjonstidspunktet.

Man ser at også reglene om fusjon vil innebære at det overføres eiendeler mellom deltakerlignede selskaper uten at dette medfører skatteplikt. Man kan således si at også disse reglene vil modifisere prinsippet i sktl § 10-45.

5.4 Uttak av eiendeler og tjenester

5.4.1 Innledning

Det er, som allerede nevnt, et grunnleggende trekk ved deltagerligning at utbetalinger av selskapets overskudd til deltakerne ikke utløser skatteplikt for deltakerne. Skattefriheten for utbetalinger og overføringer gjelder selve den formues- eller verdioverføringen som inn- eller utbetalingen representerer. Hvis disposisjonen skjer ved overføring av eiendeler, kan eiendelen anses som gjenstand for uttak(eventuelt realisasjon) etter de alminnelige regler, jf Ot. Prp. Nr 17 og sktl §§ 10-45, jf 5-2. Denne uttaksbeskatningen for urealiserte verdier gjelder både ved inntektsberegningen for deltakerlignende og selskaplignende enheter. Dette som en konsekvens at disposisjoner mellom selskap og deltakere i begge selskapsformer anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, jf sktl § 10-45.

Overfører det deltakerlignende selskapet vederlagsfritt en eiendel til en deltaker, utløses ikke nødvendigvis inntektsbeskatning i selskapet hvis eiendelens skattemessige verdi(typisk saldoverdi) er lik omsetningsverdi. Deltakeren skal heller ikke beskattes i kraft av selve overføringen siden en verdioverføring i seg selv ikke utløser skattlegging av deltakerne i et deltakerlignet selskap.

At disposisjoner mellom selskap og deltaker i henhold til sktl § 10-45 skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter ved fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt, kan altså få konsekvenser ved uttak av eiendeler og tjenester. Som det vil fremgå nedenfor vil uttaksbeskatning være aktuelt i enkelte tilfeller.

Dersom vilkårene for uttaksbeskatning foreligger, er det normalt eieren av den uttatte gjenstanden ved uttak til egen bruk som er skal beskattes. Ved uttak fra deltakerlignet selskap og fra sameie kan spørsmålet være mer tvilsomt hvor det er en av deltakerne som foretar uttaket. I nettolignet selskap må imidlertid prinsippet i sktl § 10-45 innebære at selskapet som sådant er rett subjekt for uttaksgevinsten.(Zimmer 2003 s.158)

5.4.2 Uttaksbeskatning- eiendeler

Merverdien av en eiendel skal inngå i selskapets inntektsberegning hvis det er en differanse mellom omsetningsverdi og skattemessig verdi. Denne merverdien utløser oppgjørsbeskatning i form av uttaksbeskatning, jf sktl § 5-2. Uttaksbeskatningen inntreffer som utgangspunkt bare der det foreligger en merverdi ut fra selskapets skattemessige verdier. Selv om det ikke er merverdier, må selskapet foreta en inntektsføring av antatt omsetningsverdi, eller en nedskrivning på saldo, hvis det dreier seg om driftsmidler i gruppe a-d, jf sktl § 5-2 fjerde punktum og sktl § 14-44 annet og femte ledd. Uttaksbeskatningen rammer således den deltaker som tar ut eiendelen indirekte, men bare for hans andel av den merverdien som uttaksbeskattes.

Ved uttak belastes de andre deltakerne med en øket skattepliktig inntekt selv om de ikke selv nyter godt av overføringen. Denne løsningen kan nok synes unaturlig siden bare en deltaker har en fordel av uttaket. Desto mindre andel mottakeren av den uttatte gjenstand har i selskapet, desto større blir forskjellen mellom vedkommendes fordel og skattemessige belastning. Men siden det ikke er selve formuesoverføringen, men selskapets realisering av merverdier gjennom uttaket, er dette likevel en konsekvent løsning. Det ble antatt at skjevheter i uttatt kapital mellom deltakerne rettes opp etter hvert. Derfor fastholdt man at ”skatteplikten ved uttak ivaretas gjennom beregningen av selskapsinntekten til fordeling på deltakerne”(Ot.prp. nr 19 1994-95 s. 181). De øvrige deltakerne må imidlertid ha oversikt over regelverket. Ved å godta en overføring av eiendeler med merverdier, aksepterer man ikke bare en tapping av selskapet, men en forholdsmessig økning av egen skattepliktig inntekt og skattekostnad.

Ved et slikt uttak fra et deltakerlignet selskap blir altså uttaket inntektsført på selskapets hånd og vil inngå i det samlede selskapsoverskudd som fordeles til beskatning hos deltakerne, jf. Sktl § 10-41. Dette sees også på som en konsekvens av at deltakere og selskap anses som selvstendige skattesubjekter, jf. Sktl § 10-45.

Uttaksreglene kommer også til anvendelse ved likvidasjon av et deltakerlignet selskap. Når selskapets midler deles ved en naturalutlodning, uttaksbeskattes merverdiene. Selskapets skattepliktige inntekt til fordeling i likvidasjonsåret vil dermed øke. Til gjengjeld korrigeres de skattemessige verdier i selskapet opp slik at deltakernes gevinster ved en eventuell realisasjon av andelene blir tilsvarende mindre, jf sktl § 10-

44 tredje ledd. Denne oppjusteringen tilsvarer de forholdsmessige beløp som deltakerne er uttaksbeskattet for. Dobbelbeskatning vil således unngås.

Uttaksreglens anvendelsesområde for deltakerlignede selskaper ble utvidet ved endringslov av 30 juni 1995 nr 44. Sktl § 5-2 annet punktum hvor det kreves at ”kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen”, gjelder ikke for deltakerlignede selskaper eller for nettolignede sameier. Disse enheter faller inn under sktl § 5-2 første punktum som fanger inn alle uttak av ”formuesgjenstand, vare eller tjeneste”. Etter tidligere bestemmelser kunne et nettolignet selskap eller sameie overføre aksjer og tomter med vesentlige merverdier uten et uttaksbeskatning til deltakerne. Har aksjene eller tomtene urealisert verdistigning, utløses nå uttaksbeskatning. Lovgiver ville ha en mer konsekvent oppgjørsbeskatning av uttatte merverdier(jf Ot prp nr 19 1994-95).

5.4.3 Uttaksbeskatning- tjenester

Utgangspunktet ved uttaksbeskatning er at fordel ved uttak skal inntektsbeskattes, jf sktl § 5-2. Den skattepliktige fordelen skal videre verdsettes til omsetningsverdien, jf sktl § 5-3. Ved uttak av tjenester fra et deltakerlignet selskap inntreer også uttaksbeskatning såfremt tjenesten har tilknytning til den inntektsskapende virksomhet. I et snekkerfirma kan f. eks en av deltakerne motta snekkerarbeid fra de ansatte. For selskapet utløses uttaksbeskatning. Denne uttaksinntekten inngår i selskapsinntekten til fordeling til deltakerne i henhold til selskapsavtalen, jf. Sktl §10-41.

Det kan i disse tilfeller, i motsetning til ved eiendeler, også være aktuelt med inntektsbeskatning av deltakeren. Det dreier seg ikke om en formuesoverføring fra selskap til deltaker. Deltakeren kan bli inntektsbeskattet etter sktl § 5-1 første ledd, fordel vunnet ved kapital, men da bare som alminnelig inntekt. Selskapets inntekt kan ikke reduseres med en korresponderende fradragspost.

5.5 Inngåelse av leiekontrakter og låneavtaler

5.5.1 Leiekontrakter

Det er fullt mulig for et deltakerlignet selskap og en deltaker å kunne inngå leiekontrakter vedrørende eiendeler som er eiet av deltakeren. Etter sktl § 10-45 skal alle disposisjoner mellom selskap og deltaker, i forhold til sktl §§10-41 og 10-42, anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Spørsmålet blir således hvordan dette vil få betydning i forhold til inngåelse av leiekontrakter mellom selskap og deltaker?

Vederlaget for bruken av eiendelen vil, som følge av sktl § 10-45, måtte anses som en driftsutgift for selskapet, og som en leieinntekt hos deltakeren. Omvendt vil vederlag for deltakerens private bruk av selskapets eiendeler anses som skattepliktig inntekt for selskapet og som fradragsberettiget utgift for deltakeren.

Dersom et selskap leier en forretningseiendom av en deltaker, vil altså deltakeren beskattes fullt ut for leieinntekten. Men samtidig vil deltakeren godskrives indirekte gjennom selskapets skatteregnskap en del av selskapets leieutgifter som tilsvarer deltakerens andel i selskapet. Det er opp til avtalene mellom deltakerne hvilke formuesobjekter som skal inngå i selskapet. En deltaker kan altså eie eiendeler utenfor selskapet selv om disse leies ut og brukes i selskapets virksomhet. For eiendeler som holdes utenfor selskapet, blir det ikke spørsmål om nettoligning med fastsettelse av leievederlag mv som om deltakeren var en utenforstående, jf sktl § 10-45, sml. sktl § 13-1. Siden nettoligning kan ha store konsekvenser for urealisert verdistigning og tap, ikke minst ved innskudd i og uttak fra selskapet, bør det vurderes nøye hvilke eiendeler deltakerne vil overføre til eller erverve gjennom selskapet.

Ved en slik etablering av et leieforhold mellom selskap og deltaker vil hele eiendelen anses utleiet til et nettolignet selskap. Dette altså som en konsekvens av sktl § 10-45. Ved et utleie til et bruttolignet selskap ville derimot bare den forholdsmessige del som faller på de øvrige deltakerne anses utleid.

5.5.2 Låneavtaler

Det er likeledes mulig, etter gjeldene norsk rett, for en deltaker å ta opp et lån i selskapet. Tilsvarende med dette kan selskapet motta lån som er ytet fra en deltaker. Slike disposisjoner mellom selskap og deltaker blir også regulert av sktl § 10-45. Spørsmålet blir således på hvilken måte sktl § 10-45 får betydning for denne type av disposisjoner?

Dersom en deltaker i et deltakerlignet selskap tar opp et lån i selskapet, vil sktl § 10-45 medføre at påløpte renter anses som en renteutgift med fradragsrett for deltakeren og som en skattepliktig renteinntekt for selskapet. Omvendt vil påløpte renter på lån ytet til selskapet måtte anses som driftsutgift på selskapets hånd og som renteinntekt for deltakeren.

Det er en deklarasjonsregel i sel § 2-25 annet ledd at deltakere med kapitalandeler i selskapet, skal godskrives en rente av dette kapitalinnskuddet før et eventuelt overskudd fordeles. Denne rentegodtgjørelsen anses skattemessig som en del av overskuddet og beskattes likt med annet overskudd til fordeling. Er selskapet delingspliktig, inngår denne rentegodtgjørelsen i personinntekten for de aktuelle deltakere.

Har så deltakeren ytet et regulært lån til selskapet, skal påløpte renter behandles på lik linje med andre kapitalutgifter for selskapet og som ordinære renteinntekter for deltakeren. Denne renteutgiften vil imidlertid ikke redusere eventuell personinntekt i selskapet, men personinntektsbeskattes heller ikke hos kreditor- deltakeren.

Det kan unntaksvis være uklart om en overføring fra selskapet til en deltaker skal klassifiseres som andel av selskapets overskudd eller som alminnelig driftsutgift for selskapet og som inntekt for deltakeren. Likeledes kan det være uklart om en overføring fra en enkelt deltaker til selskapet skal klassifiseres som en redusert overskuddsandel for deltakeren. Dette vil særlig være i tilfeller hvor slike overføringer mellom selskap og deltakeren i praksis føres på deltakerens kapitalkonto. Det må i slike tilfeller som utgangspunkt være selskapets klassifisering som skal legges til grunn, jf Ot.prp nr 17 1992-93 s.15.

Spørsmålet om en overføring mellom selskap og deltaker skal klassifiseres som utgift for selskapet og inntekt for deltakeren, eller som andel av overskudd for deltakeren, vil normalt ikke innvirke på den samlede skattepliktige alminnelige inntekt. Dersom en overføring anses som overskuddsandel, vil den således ikke være fradragsberettiget på selskapets hånd, og dermed inngå i beregning av skattepliktig inntekt på selskapets hånd. Denne inntekten vil så fordeles på deltakerne etter krav på andel av overskudd, og følgelig på denne måten tilordnes deltakeren.

Hvor en selskapsdeltaker har ytet et lån til selskapet, og så senere ikke får dette lånet innfridd, kan det oppstå et spørsmål om fradragsrett for tap. En selskapsdeltaker må som utgangspunkt anses som næringsdrivende, forutsatt at selskapet driver med næringsvirksomhet. Det kan således hevdes at tap på fordring må anses som lidet i næring som følge av deltakeren anses som næringsdrivende. I Utv. 1995 s. 076 uttaler departementet at fradragsretten for tap ikke bare er betinget av at skatteyteren anses som en næringsdrivende, men at tapet i tillegg må være lidet i skatteyterens egen næring eller i tilknytning til egen næring, jf Lignings- ABC 1994 s. 785. Dette kravet anses imidlertid oppfylt for en kommandittist i et kommandittselskap. De identifiseres med hverandre.

I Lignings- ABC 1999 s. 208 er tilsvarende synspunkt lagt til grunn for det tilfelle at en deltaker dekker selskapets gjeld utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og har krav på å få det overskytende tilbake fra de øvrige deltakerne. I den utstrekning skattyter ikke får tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis det er lidet i næring. Ifølge Lignings- ABC vil dette alltid være tilfelle når selskapet driver næring.

5.6 Grensen mot gjennomskjæring

5.6.1 Innledning

Sktl § 10-45 innebærer at disposisjoner mellom deltaker og selskap skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Det kan imidlertid unntaksvis tenkes at en disposisjon mellom et selskap og en deltaker illojalt omklassifiseres med den virkning

at den samlede skattepliktige inntekt reduseres. Det kan f. eks tenkes at en overføring fra selskapet til deltakeren som i realiteten fremstår som en disponering av selskapets overskudd, av selskapet klassifiseres som en driftsutgift. En slik omgåelse kan tenkes dersom utgiften er fradragsberettiget på selskapets hånd, men den motsvarende inntekt ikke er skattepliktig på deltakerens hånd. Likeledes kan det tenkes at selskapet av samme hensyn setter en ikke reell pris på ytelsen. I slike tilfeller må ligningsmyndighetene etter de ulovfestede regler om gjennomskjæring kunne sette disposisjonen til side. Ved en slik omgåelse dreier det seg om å klassifisere en reell disposisjon annerledes enn skattyteren har påstått.

Innholdet i omgåelsesstandarden kan ikke anses endelig fastlagt for norsk skatterett. Dette kan man heller ikke si om terminologien. Uttrykkene ”gjennomskjæring” og ”tilsidesettelse” har blitt benyttet omtrent like mye som omgåelse. Det antas imidlertid at disse uttrykkene kan rekke videre enn omgåelse, jf Lignings- ABC 2002 s. 1030-1037.

Omgåelsesbetraktninger tillegges stor vekt i norsk skatterett i forhold til en del land hvor man til dels fremhever sterkere at skattlegging må skje innenfor lovens bokstav. Domstolene og juridisk teori har ofte vist til en formulering i Kvisli 1962 s. 109 når omgåelsesstandarden utlegges:

”Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”

I nyere lovgivning som hjemler gjennomskjæring på begrensede områder, er til dels benyttet formuleringer som legger stor vekt på selve motivet, jf sktl § 11-7 fjerde ledd. Det er imidlertid vanlig å vurdere en skattyters motiv ut fra objektive betraktninger som legger vekt på de ytre omstendighetene(jf Rt 1971 s. 264, *Kielland*). Det er ikke uansett ikke lett å vurdere hvor stor forskjellene er mellom mer objektive og subjektive formuleringer.

I Essem-saken i Rt 1998 s. 1771 støttet førstvoterende på vegne av en enstemmig Høyesterett utvetydig Kvislis formuleringer. Her ble det vektlagt at disposisjonen har en viss virkning eller egenverdi for skattyteren ut over det å spare skatt. Det samme går videre frem i *Zimmer* SR 1997 s. 2 hvor han argumenterer for at et motiv om å spare skatt etter den tradisjonelle forståelse ikke er tilstrekkelig til å gjennomskjæring så lenge transaksjonen er reell.

Skattyter kan, særlig i selskapsforhold, stå overfor valg mellom flere fremgangsmåter. Han kan da velge det alternativet som reduserer skattekostnaden mest, så lenge dette ikke fremstår som en klart unaturlig løsning ut fra bedriftsøkonomiske betraktninger. Gjeldene rett synes greit oppsummert av lagmannsretten i Utv 1997 s. 1159:

”Lagmannsretten kan ikke se at skattyter må være forpliktet til å velge en fremgangsmåtesom utelukker muligheten for skattemessige virkninger i hans favør, så lenge ikke andre fremgangsmåter må fremstå som unaturlige, unødige tungvinte eller lite hensiktsmessige”

Sktl § 10-45 må anses å bygge på en konstruksjon om to selvstendige parter som skal gis gjennomslag både ved gevinster og tap. Dersom overføringen mellom selskap og deltaker imidlertid utelukkende er skattemessig motivert, må løsningen bli annerledes ut i fra disse alminnelige gjennomskjæringsbetraktninger. Dette beror igjen på en totalvurdering av disposisjonens egenart.

5.6.2 Innskudd av immaterielle eiendeler

Innføringen av sktl § 10-45 medførte at f. eks salg av driftsmidler mellom selskap og deltaker innebar en realisasjon. Dette er også tilfelle ved innskudd av immaterielle eiendeler som ”goodwill”. Innskudd av personlig drevet virksomhet i et deltakerlignet selskap må også omfatte ”goodwill” selv om verdsettelsen kan være kontroversiell. Et annet uttrykk for ”goodwill” er det mer norske ordet ”forretningsverdi”. I Lignings-ABC 1999 s. 411 blir begrepet forklart slik:

”Forretningsverdi er et ikke- fysisk driftsmiddel. Forretningsverdi er i skatte-, regnskaps- og aksjeloven definert som differansen som fremkommer når en virksomhet er realisert mot vederlag som overstiger verdien av de enkelte formuesobjekter”

I Rt 2000 s. 1865 ble imidlertid en overdragelse av goodwill til et deltakerlignet ansvarlig selskap skåret igjennom. Den ulovfestede regel om gjennomskjæring medførte at oppskrevne verdier av goodwill og inventar ble satt til side ved omdannelse av enkeltmannsforetak til ansvarlig selskap. Saken gjaldt virkningene av at skattyter overdro sin personlig drevne regnskapsvirksomhet til et nystiftet selskap med delt ansvar(DA), som han selv eide og kontrollerte.

Innehaveren av enkelmannsforetaket eide selv 95 % av det nystiftede ansvarlige selskapet direkte og de resterende 5 % gjennom sitt eget enmannsaksjeselskap. Regnskapsvirksomheten ble overdratt til det nystiftede DA for en samlet salgssum på kr 695.000, der kr 570.000 var betaling for opparbeidet goodwill. Ved ligningen for inntektsåret benyttet ligningsmyndighetene den ulovfestede gjennomskjæringsregel til å ta bort den skattemessige virkning i forbindelse med selskapsdannelsen og virksomhetsoverføringen, og som fulgte av at verdien av goodwill og inventar ble satt lik vederlagene ved overdragelsen av virksomheten.

Grunnlaget for gjennomskjæringen var at ligningsmyndighetene – etter å ha bedt skattyter om nærmere opplysninger omkring motivet for virksomhetsoverdragelsen – la til grunn at den eneste virkningen av selskapsdannelsen og overføringen var å unngå skatt, og at handlingene måtte anses å være illojale i forhold til skattelovgivningen.

Dette var Høyesterett enig i og skattyters anke førte således ikke fram. Høyesterett mente at eierforholdene i det vesenlige var de samme og at hovedhensikten med overdragelsen var å oppnå avskrivninger skattyter ellers ikke hadde fått.

Denne dommen illustrerer at selv om sktl § 10-45 sier at disposisjoner mellom selskap og deltaker skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, vil rettsvirkningene av dette kunne bli satt til side ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Den vil således altså kunne begrense effekten av bestemmelsen.

5.7 Alminnelig krav til armlengdeprising

Ved transaksjoner mellom selskap og deltaker gjelder det også et alminnelig krav til armlengdeprising. Dette innebærer at transaksjoner og priser mellom parter med interessefellesskap skal avtales som mellom uavhengige parter- armlengdeprinsippet. Hovedprinsippet om armlengdeprising finnes i sktl § 13-1 første ledd. Her går det frem at det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap, eller innretning.

I henhold til sktl § 10-45 skal disposisjoner mellom selskap og deltaker, ved fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt, anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Spørsmålet blir således på hvilken måte armlengdeprinsippet i sktl § 13-1 første ledd regulerer rettsvirkningene av dette?

Anvendelsesområdet for den lovfestede gjennomskjæringsbestemmelse i sktl § 13-1 er meget vidt. Bestemmelsen grenser opp mot, og dels overlapper, den ulovfestede omgåelsesstandard. Sktl § 13-1 kan brukes om de typiske internprisingstilfellene, men rekker imidlertid langt videre. Etter sktl § 13-1 stilles det bl. a ikke krav om illojalitet eller manglende egenverdi. I praksis henvises det ofte til sktl § 13-1 selv om det strengt tatt ikke er nødvendig (jf Zimmer 1992 s. 126)

Når sktl § 10-45 bestemmer at disposisjoner mellom deltaker og selskap skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, vil dette også innebære at vederlaget mellom disse ikke kan bære preg av interessefellesskap, jf sktl § 13-1. Dette vil f. eks være tilfelle hvor deltakeren, som en av eierne av et deltakerlignet selskap, bestemmer en skattemessig fordelaktig pris ved salg av eiendel fra selskapet til deltakeren. Dersom vederlaget på denne måten bærer preg av partenes interessefellesskap og mulige skattefordeler, vil skattyters inntekt måtte fastsettes ved skjønn, jf sktl § 13-1. Man ser altså hvordan bestemmelsen på denne måten kan gripe inn og være med å fastsette størrelsen på skattyters alminnelig inntekt. Den konkrete betydningen av at sktl § 10-45, ved fastsettelse av alminnelige inntekt og personinntekt, bestemmer at disposisjoner mellom selskap og deltaker skal anses mellom selvstendige skattesubjekter, vil altså på denne måten avhenge av at de har overholdt armlengdeprinsippet i sktl § 13-1.

Ved innskudd av immaterielle eiendeler, som f. eks goodwill, kan det imidlertid oppstå særlige problemer ved verdsettelsen. Et eksempel på det har vi i Rt 2000 s. 772. Her var saksforholdet at skattyter hadde solgt sin personlige virksomhet til et selskap hvor han selv eide alle aksjene. I henhold til salgavtalen mellom skattyteren og selskapet ble det i tillegg til eiendeler og gjeld overdratt goodwill for kr 1 500 000. Ved ligningen ble imidlertid verdien av goodwill fastsatt ved skjønn av ligningsmyndighetene. Dette var på grunn av misligholdt opplysningsplikt av skattyteren. Denne skjønnsmessige fastsettelsen av goodwillverdien ble opphevet av Høyesterett. Det var etter Høyesteretts mening uklart om ligningsnemnda hadde bygget på en negativ definisjon av goodwillbegrepet. Den skjematiske beregning av skjønnsgrunnlaget var videre for snevert og det skulle vært tatt hensyn til en bransjenorm for vurdering av goodwillverdien.

Et salg av slik personlig virksomhet til heleiet selskap kunne føre til vesentlige skattebesparelser. Salgssummen som gjelder goodwill blir gevinstbeskattet på selgers hånd som kapitalinntekt med skattesats på 28 %. Kjøperen kunne på sin side utgiftsføre goodwillbeløpet gjennom avskrivningsfradrag. Fradragsføringen ville redusere personinntektsgrunnlaget, og gjennom disse reglene ville skattyter således redusere sin skatt betydelig.

Man ser at armlengdeprinsippet i sktl § 13-1 regulerer verdien av goodwill. Den kan ikke fastsettes ut fra partenes interessefellesskap og de mulige skattefordelene. Dommen i Rt 2000 s. 772 viser imidlertid hvor vanskelig det kan være for ligningsmyndighetene å fastsette riktig verdi på slike immaterielle eiendeler, og de har således en stor utfordring. Dommen kan videre være illustrerende på hvordan armlengdeprinsippet er med og modifierer effekten av sktl § 10-45. Disposisjoner mellom deltaker og selskap skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, og således innebære en realisasjon. Men vederlaget må altså være fastsatt som om de var uavhengige parter og at det ikke finnes noe interessefellesskap mellom dem. Hvis ikke kan inntekten fastsettes ved skjønn, jf sktl § 13-1.

Tapsfradrag ved overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker kan vanligvis ikke nektes ut fra interessefellesskapet mellom partene. Dette må også være tilfelle der den berørte deltakeren har en meget betydelig andel i det nettolignende selskapet eller

sameiet. Men se imidlertid den ovennevnte dommen i Rt 2000 s. 1865 der Høyesterett kom til at eierforholdene var de samme og hovedhensikten var å spare skatt, og således satte disposisjonen til side. Som omtalt må sktl § 10-45 bygge på en konstruksjon om to selvstendige parter som skal gis gjennomslag *både* ved gevinst og tap. Vederlaget må imidlertid også ved tap være armlengdepriset, jf sktl § 13-1.

5.8 Unntak fra prinsippet i sktl §10-45 ved enkelte omdannelser

5.8.1 Innledning

En omorganisering av personlig eiet næringsvirksomhet vil ofte innebære at det foretas en overføring av eiendeler mellom deltakeren og selskapet eller mellom to selskaper med samme eierinteresser. Innføringen av nettoligning og sktl § 10-45 ville således i utgangspunktet medføre en utvidelse av skatteplikten ved ulike former for omorganisering. Ved omdannelse av enkeltmannsforetak til selskap vil enkeltmannsforetaket anses som et tingsinnskudd i det nystiftete selskapet og markedsverdien legges til grunn. Eierne av enkeltmannsforetaket vil bli realisasjonsbeskattet. Ved omdannelse fra en selskapsform til en annen, vil det skje en likvidasjon av det opprinnelige selskapet. Ved likvidasjonen vil selskapets eiendeler anses realisert til markedsverdi, jf sktl § 10-45, og disse eiendelene skytes så inn i det nye selskapet som tingsinnskudd. Konsekvensen av dette er at det kan bli tale gevinstbeskatning og at saldo, fondsavsetninger og rett til underskuddsfremføring ikke kan overføres til det nye selskapet. Dette kunne igjen legge vesentlige begrensninger på mulighetene for omorganisering som kunne effektivisere personlig eiet næringsvirksomhet.

Det ble derfor funnet ønskelig at en omorganisering av virksomhet skulle kunne foretas uten beskatning når det forelå eiermessig kontinuitet. Dette ville bety at ikke alle disposisjoner mellom deltaker og selskap skulle anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, med den realisasjonsbeskatning dette normalt medfølger, slik sktl § 10-45 foreskriver. Når eierforholdene i det vesentlige er de samme før og etter omorganiseringen, var det mye som talte for at realisasjonen ikke burde tillegges skattemessig virkning.

Deltakerlignede selskaper går inn under reglene om skattefri omdannelse i sktl § 11-20 og dette vil således kunne modifisere effekten av sktl § 10-45. Reglene om omdannelse er i utgangspunktet gitt for aksjeselskaper, men gis anvendelse for deltakerlignede selskaper så langt de rekker, jf FSFIN § 11-20-1 annet ledd. Denne regelen kan hindre enkelte uheldige utslag av den realisasjonsbeskatning sktl § 10-45 påbyr ved etablering av deltakerlignet selskap. På denne måten fikk man også en ønsket nøytralitet mellom valg av selskapsform. Omdannelse etter denne kontinuitetsmetoden innebærer at omdannelsen skjer til skattemessige verdier slik at det ikke oppstår skatteplikt. Dette medfører således et unntak fra prinsippet i sktl § 10-45 som presiserer at overføring av eiendeler mellom deltaker og selskap innebærer en realisasjon med skattemessige konsekvenser. Man ser at andre tungtveiende hensyn oppveier for denne virkningen av bestemmelsen, og gir en skattefrihet for visse omdannelser. Å tale om ”skattefrihet” er imidlertid ikke helt riktig. Uttrykket betegner at selve omdannelsen ikke utløser skatteplikt, men latent skatteplikt faller ikke bort. Prinsippet om skattemessig kontinuitet innebærer at den kun overføres til det nye selskapet. Det gis en *skatteutsettelse*.

5.8.2 Hva kan omdannes skattefritt?

Reglene om omdannelse i sktl § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 gir ikke en helt fri omdannelsesadgang. Det ville ha gitt for store muligheter for skatteplanlegging. Det er derfor nødvendig med visse former for begrensninger i adgangen til å omdanne skattefritt. Omdannelser som på denne måten faller utenfor reglene, vil bli beskattet på vanlig måte såfremt omdannelsen anses som en realisasjon. Det blir således et sentralt spørsmål hvilke former for omdannelse som faller inn under reglene og som modifiserer prinsippet i sktl § 10-45 om at disposisjoner mellom deltaker og selskap skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter?

Omdannelsesreglene i sktl § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 omfatter omdannelse fra enkeltmannsforetak til aksjeselskap og omdannelse av deltakerlignet selskap til aksjeselskap, jf FSFIN § 11-20-1. Videre vil reglene omfatte omdannelse av enkeltmannsforetak til deltakerlignet selskap. Omdannelsesadgangen for deltakerlignet selskap til aksjeselskap vil omfatte både ansvarlig selskap(ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap(Utv.1997 s.408.)

Sktl § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 nevner ikke sameier. For bruttolignede sameier må imidlertid løsningen være klar. Disse kan ikke omdannes skattefritt etter forskriften. Motsatt kan man etter forskriften omdanne rettsfellesskap som er kalt sameier, men som i realiteten er et materielt, ikke- registrert ANS fordi det driver virksomhet. Et slikt de facto ansvarlig selskap vil falle inn under sktl § 10-40 og må anses omfattet av omdannelsesadgangen (Utv.1998 s.96 og Lignings-ABC 2002s.684). Ligningsmyndighetene antar videre at nettolignede sameier som ikke er et materielt ansvarlig selskap vil falle utenfor omdannelsesadgangen, jf Lignings- ABC 2002 s.684. Dette samsvarer med at disse nettolignede sameier må forutsettes ikke å drive virksomhet siden de ellers ville være materielle ANS. Sktl § 11-20 må generelt anses å forutsette at det foretak som omdannes, skal utøve virksomhet.

Det kunne ha forenklet regelverket å ta med de nettolignede sameier under omdannelsesadgangen. Nettolignede sameiere er skattemessig stort sett likestilt med deltakerlignede selskaper, jf sktl 10-40 annet ledd. Denne likestillingen gjelder også i forhold til sktl § 10-45 som kan skape et materielt behov for å la omdannelsesforskriften komme til anvendelse. Sine mest uoversiktlige virkninger kan sktl § 10-45 nettopp ha i forhold til nettolignede sameier.

Etter de tidligere reglene om bruttoligning fikk en omdannelse fra en type deltakerlignet selskap til en annen ikke skattemessige konsekvenser dersom eierforholdet var det samme før og etter omdannelsen. Selskapsrettslig må en slik omdannelse behandles som oppløsning av et selskap og stiftelse av et nytt selskap.

Etter overgangen til nettoligning, og dannelsen av sktl § 10-45, vil oppløsning av selskap og stiftelse av et nytt som utgangspunkt behandles som realisasjon. Gevinstberegning på de enkelte deltakernes andeler ville da bli aktuelt. Slik skattelegging ville imidlertid lett kunne hindre fornuftige omorganiseringer, og således motvirke ønskelig dynamikk i næringslivet.

Finansdepartementet har uttalt at endring av ansvarsform fra ANS til DA eller omvendt, *ikke* ville få skattemessige konsekvenser. (Utv.1993 s.490). Begrunnelsen var at dette ikke skulle anses som noen realisasjon. Det er ikke ett selskap som avvikles og

ett nytt som etableres dersom ansvarsformen endres fra ubegrenset ansvar(ANS) til delt ansvar(DA), eller omvendt. Siden slik omdannelse ikke omfattes som realisasjon vil det innebære at det ikke dreier seg om noen fritakelse etter sktl § 11-20. Videre har departementet uttalt at endring av ansvarsform fra KS til DA eller ANS heller ikke skulle anses som realisasjon(Utv.1996 s. 817). Dette må således innebære at endring av ansvarsform i et deltakerlignet selskap generelt ikke vil anses som noen realisasjon. Noen realisasjonsbeskatning er derfor ikke aktuelt i slike tilfeller og det har derfor heller ikke vært nødvendig å ta noe med noe om dette i sktl § 11-20 og FSFIN § 11-20-1. Det må imidlertid forutsettes at endringen skjer i en operasjon. Hvis ANS- et først likvideres og det deretter, etter en viss tid, stiftes et KS med samme deltakersammensetning, vil det foreligge ordinær realisasjon.

Omdannelsesreglene åpner heller ikke for omdannelse av deltakerlignet selskap til enkeltmannsforetak. En slik omdannelse vil anses som en realisasjon, jf sktl § 10-45, og føre til beskatning av de overførte eiendeler. Omdannelsesreglene vil heller ikke gi adgang for skattefri omdannelse av bruttolignede sameier.

Omdannelse etter reglene i sktl § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 er noe man har rett til, dersom vilkårene er oppfylt, og som kan skje uten at det kreves innsendelse av søknad med etterfølgende samtykke. Ligningsmyndighetene vil imidlertid kontrollere hvorvidt betingelsene for skattefri omdannelse etter denne kontinuitetsmetoden er oppfylt ved kontroll av selvangivelsen for omdannelsesåret.

5.8.3 Vilkår for omdannelse etter kontinuitetsmetoden

Reglene om omdannelse vil, som beskrevet ovenfor, innebære at visse disposisjoner mellom selskap og deltaker allikevel ikke vil medføre skatteplikt. Dette vil således være et unntak fra prinsippet i sktl § 10-45 om at disposisjoner mellom deltaker og selskap, ved fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt, skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Dette fordi prinsippet i sktl § 10-45 normalt vil innebære en skattemessig realisasjon.. Omdannelsesreglene stiller imidlertid opp visse vilkår som må være oppfylt for at man skal kunne foreta skattefri omdannelse etter kontinuitetsmetoden. Disse vil jeg kort gjøre rede for i det følgende:

Adgangen til omdannelse er begrenset til enkeltmannsforetak eller ansvarlig selskap som driver virksomhet i skattelovens forstand, jf FSFIN § 11-20-1. Man kan altså ikke omdanne et dødt foretak eller et foretak som bare forvalter egen formue(Utv.1998 s.1462). Sktl § 11-20 første ledd bokstav c oppstiller ikke et krav til virksomhet ved omdannelse av deltakerlignet selskap. Disse selskaper skal etter sel § 1-1 forutsetningsvis drive virksomhet for å bli registrert i Foretaksregistret. Er virksomheten nedlagt eller opphørt, kan omdannelse etter forskriften ikke skje.

Omdannelse må videre skje til deltakerlignet selskap eller aksjeselskap. Det er ikke adgang til å omdanne til selskap likestilt med aksjeselskap. Det må dessuten stilles krav om at det selskap som omdannelsen skjer til, er et nystiftet selskap som ikke har drevet virksomhet tidligere, jf FSFIN § 11-20-2 og § 11-20-3. Det nystiftede selskapet må være stiftet i henhold til norsk selskapslovgivning og være hjemmehørende i Norge(ABC 01 s.665)

En omdannelse kan bare skje med virkning fra 1.januar i et inntektsår, jf FSFIN § 11-20-4. Hvis stiftelse og melding til Foretaksregistret har skjedd før 1.juli i inntektsåret og det nye selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift fra 1.juli, kan omdannelsen skje med virkning fra 1.januar i inntektsåret.

Etter FSFIN § 11-20-5 er det videre et krav om at næringsvirksomheten i sin helhet overføres til det nye selskapet. I en forhåndsuttalelse fra Oslo ligningskontor ble omdannelse fra ANS til DA kombinert med at den ene deltakeren omdannet sin andel til et aksjeselskap, ikke godtatt. Begrunnelsen var blant annet at kravet etter FSFIN § 11-20-5 ikke var oppfylt(Utv.1996 s.170). At næringsvirksomheten i sin helhet overføres ved omdannelsen betyr at alle driftsmidler og hele aktiviteten må overføres. Det er imidlertid flere unntak fra dette utgangspunktet. Disse velger jeg å ikke gå nærmere inn på.

Ved omdannelsen vil skattemessig inngangsverdi på overførte nærings- og finansaktiva være uendret fra tidligere. Det skal altså være en skattemessig kontinuitet, jf FSFIN § 11-20-6. Omdannelsesreglene stiller imidlertid ikke opp noe krav om regnskapsmessig kontinuitet. Den regnskapsmessige behandling av de overførte eiendeler m.v. vil følge aksjelovens alminnelige regler om tingsinnskudd(Utv.1997 s.1078).

Det er videre skattemessig kontinuitet for alle positive og negative saldi og betinget avsatte næringsgevinster samt gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd, jf FSFIN § 11-20-6 annet ledd. Disse skal også overføres ved omdannelsen.

Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragsførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den næring som overføres, jf FSFIN § 11-20-6 tredje ledd. Det samme gjelder fremførbart underskudd.

Et vilkår for skattefri omdannelse er at det er kontinuitet på eiersiden. Aksjer eller eierandeler må overtas av de tidligere eiere i forhold til deres opprinnelige eierandel. Ved omdannelse av enkeltmannsforetak eller ansvarlig selskap er det et unntak, idet det er tilstrekkelig at opprinnelig eier, eventuelt sammen med ektefelle, overtar minst 80% av eierandelen av det nystiftede selskap. Men da er det et vilkår at resten av eierandelen overtas av den opprinnelige eiers arvinger eller andre med særlig tilknytning til virksomheten, jf FSFIN § 11-20-9 første ledd. Ved omdannelse av ansvarlig selskap vil den frie kvoten på 20% gjelde den enkelte deltakers eierandel (ABC 01 s.665). Med andre med særlig tilknytning til virksomheten siktes det blant til virksomhetens ansatte.

Reglene om omdannelse med skattemessig kontinuitet er et tilbud til skatteyterne, jf ordet "kan" i sktl § 11-20 og FIN § 11-20-2. Omdannelse basert på markedsverdier kan være skattemessig fordelaktig for den næringsdrivende dersom det oppstår et netto fradragsberettiget tap ved omdannelsen. Uklart i hvilken utstrekning ligningsmyndighetene kan fravike selvangivelsene på grunnlag av alminnelige prinsipper om gjennomskjæring i slike tilfeller. Dersom det er en sammensatt virksomhet som omdannes fullt og helt, er det neppe grunnlag for en slik gjennomskjæring.

Reglene om skattefri omdannelse medfører at den realisasjonsbeskatning som sktl § 10-45 påbyr ved etablering av deltakerlignet selskap ikke legger hindringer for en ønsket omorganisering av virksomhet. Når en slik omorganisering kan foretas uten beskatning vil dette kunne føre til at en samfunnsmessig ønsket effektivisering av virksomheten kan skje uten begrensninger.

5.9 Spesielt om sameie

5.9.1 Innledning

Som beskrevet ovenfor innførte Skattereformen 1992 nettoligning av deltakerlignede selskaper. En del sameier ble også underkastet nettoligning, jf sktl § 10-40 annet ledd, mens andre sameier bruttolignes. Dette kan resultere i at faktiske handlinger, som f. eks øket utleie, kan medføre i en skatterettslig behandling som om det forelå en formell omdannelse. Et skifte fra brutto til nettoligning likestilles med realisasjon, jf sktl § 10-45. Dette kan i enkelte tilfeller virke som en felle for skatteyterne da de ikke alltid har tenkt på konsekvensene av den faktiske handlingen. Den eneste løsning skattemyndighetene aksepterer ved overgang fra brutto til nettolignet sameie er full realisasjonsbeskatning, jf sktl § 10-45. Det blir således et interessant spørsmål hva som skal til for at sameie skifter ligningsmåte fra brutto til nettoligning?

5.9.2 Fra bruttolignet til nettolignet sameie

Sktl § 10-40 annet ledd første punktum bestemmer at et sameie skal nettolignes ”når en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierene og denne bruken ikke er *uvesentlig* i forhold til sameierenes egen bruk”. Dette kriteriet kom inn ved endringslov 8.januar 1993 nr.13. Den typiske overgang til nettoligning vil skje ved øket utleie av sameiegjenstanden til andre. Dette vil etter sktl § 10-45 innebære en realisasjon med full beskatning. Fradrag for tap vil også kunne inntre der det er aktuelt. Det blir dermed et spørsmål om hva som kan sies å være uvesentlig og som således medfører en endring av ligningsmåte av sameie?

Til grunn for lovendringen lå Ot prp nr.17 1992-93. Denne anga imidlertid ikke hvor mye som kreves for at andres bruk ikke skal være uvesentlig. I skatteretten er det ofte blitt benyttet 50 % som grense der lovteksten gir anvisning på eller forutsetter en vesentlighetsvurdering, jf sktl § 14-41 annet ledd. For spørsmålet om overgang til nettoligning setter Lignings-ABC 2002 s.234 grensen til mer enn 25 % hvor nevneren utgjøres av mulig total bruk for hele året. Man ser på om vederlaget en tredjemann har betalt for bruken av sameietingen er vesentlig i forhold til det vederlaget ville utgjort for leie av hele gjenstanden, hele året. Et annet moment kan være forholdet mellom lengde av den tidsperiode gjenstanden er brukt av tredjemann og sameierene. For at

tredjemanns utnyttelse skal anses for ikke uvesentlig bør den normalt overstige en fjerdedel av full utnyttelse.

Dersom sameiet skal nettolignes kan dette utløse realisasjonsbeskatning av deltakerne, jf sktl § 10-45. At bruken av sameietingen må ligge på 25 % totalt sett for å kunne sies å ikke være uvesentlig, fremstår som en utvidende tolkning til ulempe for skattyterne i forhold til det som ellers er vanlig i inntektsskatteretten. Lignings-ABC`en angir tolkningen uten støtte i forarbeidene. En grense på nærmere 50 % hadde nok vært mer i samsvar med lovteksten. I ligningspraksis legges ABC`ens anvisning på en firedel til grunn. Dette skyldes ikke at grensen synes særlig godt begrunnet, men ganske enkelt at man bør ha et fast kriterium å holde seg fast til.

Når grensen på 25 % er overskredet vil sameie omdannes fra et bruttolignet til et nettolignet. Etter sktl § 10-45 skal det gjennomføres en realisasjonsbeskatning på samme måte som ved etablering av et deltakerlignet selskap, jf Ot prp nr.17 1992-93 s.12-14. En slik omdannelse vil fremkomme gjennom to ledd: Dersom utleiegraden økes tilstrekkelig i et sameie betraktes dette som å gå over til et nettolignet sameie som behandles likt med et deltakerlignet selskap. Samtidig skal det å etablere et nettolignet sameie regnes som en overføring/realisasjon av alle eiendeler fra deltakerene til den nye skatterettslige enheten, jf sktl § 10-45. I lignings-ABC 2002 s.272 går det frem følgende:

”Deltakerne i det bruttolignede sameiet behandles som om de har realisert de aktiva som inngår i det nettolignede selskap eller sameie på dette tidspunkt”

Dersom utleien i sameiet skjer til et ansvarlig selskap der de samme sameierne er de eneste deltakerene med nøyaktig samme eierforhold som i sameiet, skal dette betraktes som utleie til utenforstående, jf Utv 1993 s.492. Hvis bruken av sameietingen skjer ved en av sameierne, kan vedkommende ikke regnes som ”andre enn sameierne” i forhold sktl § 10-40 annet ledd. Dette må gjelde selv om denne sameieren betaler et særskilt vederlag, eller hvis det eventuelt skal beregnes uttaksskatt fordi det ikke betales leie, jf sktl §§ 10-45 og 5-2

Sktl § 11-20 og FIN § 11-20-1 flg omtaler ikke nettolignet sameie direkte, men kun omdannelse fra enmannsforetak, ansvarlig selskap og kommandittselskap. Vanlig tolkning er at omdannelsesforskriften ikke kan anvendes for sameier, med mindre det dreiet seg om et materielt ansvarlig selskap, jf Lignings-ABC 2002 s.684.

5.9.3 Tapsfradrag

Sktl § 10-45 medfører, som nevnt, at det skal foretas en full realisasjonsbeskatning ved skifte av ligningsmåte fra brutto til nettoligning. For skattyterne kan det være overraskende og tilfeldig at slik realisasjonsbeskatning utløses uten at de gjør noe som har dette til hensikt. Dersom for eksempel utleiegraden økes fra 24 % til 26 % kan dette resultere i at ligningsmyndighetene vil foreta en realisasjonsbeskatning. Endret ligningsmåte må imidlertid, foruten å gi realisasjonsbeskatning, gis en tilsvarende anvendelse ved spørsmålet om tapsfradrag. Lignings-ABC skiller ikke mellom gevinstbeskatning og tapsfradrag ved behandlingen av endret ligningsmåte. Sktl § 10-45 vil således i utgangspunktet medføre at skattyterne må gis et fradrag for tap ved endring av ligningsmåte. Dette kan imidlertid i enkelte tilfeller være mer usikkert på grunn av ulovfestede regler om gjennomskjæring. Se nærmere på punkt 5.6 om denne grensen.

En symmetrisk behandling av gevinster og tap var en del av forutsetningene for Skattereformen 1992. Tidligere hadde Finansdepartementet lagt vekt på en viss restriktiv behandling av tapsfradrag der det var samme interesser på selger og kjøper siden. Denne forsiktige holdningen ble funnet unødvendig når det nye skattesystemet fjernet mange skattekreditter. Det ble utalt at det kun unntaksvis var grunn til å se bort fra disposisjoner der skattyter har interesser både på kjøper og selger siden. Forutsetningen var imidlertid at disposisjonen var reell og faktisk ble gjennomført, jf Ot prp nr. 35 1990-91 s.124.

For å nekte et tapsfradrag må man eventuelt falle tilbake på de alminnelige gjennomskjæringskriterier. Tapsfradrag kan ikke kreves hvis økt utleie utelukkende har skattemessige konsekvenser. Det kan imidlertid være vanskelig å nekte et slikt tapsfradrag der utleiegraden økes for å komme over 25 % -grensen så lenge leieforholdet er reelt og til utenforstående uten eierinteresser i sameiet, selv om motivet utelukkende er å sikre fradraget. Ingen eierinteresser er avstått, men det er en

uttrykkelig konsekvens av den fortolkning lovgiver har forutsatt ved sktl § 10-45, og som er lagt til grunn av skattemyndighetene ved endring av ligningsmåte.

5.9.4 Fra netto til bruttoligning

Ved en overgang fra nettoligning til bruttoligning vil likvidasjonsbeskatning bli aktuelt, jf sktl § 10-45. Sameierne beskattes på samme måte som når et deltakerlignet selskap oppløses. Eierforholdene er uforandret ved skiftet, men deltakerne skal likevel skattlegges. De anses for å ha realisert andelen i det nettolignede sameiet mot å få overført eiendeler og gjeld som tilsvarer verdien av deres andel i det bruttolignede sameiet.

5.10 Personinntekt

Også med hensyn til fastsettelse av personinntekt bestemmer sktl § 10-45 at disposisjoner mellom selskap og deltaker skal anses foretatt mellom selvstendige skattsubjekter. I denne sammenheng kan det ha en stor betydning hvordan en overføring mellom selskapet og deltakerne klassifiseres. Dersom f.eks selskapet benytter deltakerens eiendom i driften, vil eiendommens verdi ikke inngå i selskapets kapitalavkastningsgrunnlag, og dermed ikke bidra til å redusere den beregnede personinntekt i selskapet. Hvis vederlaget som deltakeren får for denne bruken blir klassifisert som overskuddsandel, vil dette vederlaget således fremkomme som beregnet personinntekt på denne deltakerens hånd. Hele vederlaget blir dermed på denne måten tilordnet deltakeren som personinntekt. Hadde leien i stedet blitt behandlet som en driftsutgift for selskapet og som en inntekt for deltakeren, ville selskapets skattepliktige inntekt og dermed den beregnede personinntekt reduseres tilsvarende. Samlet sett vil da leien bare skattlegges som alminnelig inntekt.

Det kan også ved fastsetting av personinntekt tenkes at selskapet illojoalt forsøker å omklassifisere utbetaling av overskuddsandel til deltakerne til driftsutgifter for selskapet, for på denne måten å oppnå redusert beregnet personinntekt. På lik linje med de alminnelige gjennomskjæringsregler vil en her måtte se på hvorvidt denne hensikten er den eneste, eller om disposisjonen har andre målsettinger enn å spare skatt. Dersom

dette ikke er tilfelle må disposisjonen settes til side etter de ulovfestede gjennomskjæringsregler.

6 Konklusjonsdel

6.1 Vurdering og betydning

Som denne avhandlingen viser har sktl § 10-45 hatt betydning for en rekke forskjellige områder innenfor norsk skatterett. Den konkrete betydningen bestemmelsen har i forhold til de ulike områder er imidlertid avhengig av hvilke unntak og modifikasjoner som finnes. Da bestemmelsen ble innført ved endringsloven av 8. januar 1993 nr.13 var dette f. eks en markant forandring på hvordan blandt annet eiendeler skulle overføres mellom selskap og deltaker i forhold til det tidligere systemet med bruttoligning. Sktl § 10-45 innebar en presisering av at en deltaker som overfører en eiendel til selskapet anses for å ha realisert eiendelen med full beskatning som følge. Som avhandlingen beskriver i punkt 5.3.2 var dette i stor kontrast til det tidligere system hvor deltakeren kun ble ansett for å ha realisert en forholdsmessig del av eiendelen.

Sktl § 10-45 ble innført som en direkte følge av at ligningsmåten for deltakerlignede selskaper ble forandret fra brutto til nettoligning. Dette skiftet kom som et resultat av Skattereformen 1992 som hadde til formål å sørge for en nøytralitet og effektivitet innenfor det norske skattesystemet. Dette var en målsetting som ble opprettholdt av Skauge- kommisjonen som ga sin innstilling 7.februar 2003. Hensikten med å oppnå nøytralitet var blant annet å sørge for at valg av selskapsform ikke skulle påvirke størrelsen på de totale skatter som skattyter skal betale. Selskapsformene skulle i størst mulig grad likestilles skattemessig.

Ved innføringen av sktl § 10-45 og nettoligning for deltakerlignede selskaper har man tatt et stort steg i denne retning. Et tingsinnskudd av en aksjonær i et aksjeselskap vil medføre at innskyteren anses for å ha realisert hele det innskutte aktivium. Sktl § 10-45 innebærer at det samme vil være tilfelle ved overføring av eiendeler mellom deltakerlignet selskap og deltaker. Som jeg beskriver i punkt 5.3.2 vil en tilsvarende full

realisasjonsbeskatning utløses når eiendeler med urealisert verdistigning overføres mellom deltaker og selskap. Det vil således oppnås en nøytralitet mellom selskapsformene på dette området og dette er i tråd med Skattereformen 1992 intensjoner. Sktl § 10-45 har på denne måten fått en stor betydning for denne type transaksjoner mellom selskap og deltaker.

Ved transaksjoner mellom deltakerlignede selskaper vil imidlertid mye av sktl § 10-45 betydning bli modifisert gjennom sktl § 11-21 og FSFIN § 11-21-1. Her går det frem, som beskrevet i punkt 5.3.4, at det er mulighet for en skattefri overføring av eiendeler mellom to deltakerlignede selskaper dersom visse vilkår er oppfylt. Man kan her fastslå at sktl § 10-45 i disse tilfellene mister mye av den betydning den ellers ville ha hatt. Reglene om konserninterne overføringer vil således på denne måten kunne gi bestemmelsen et mindre anvendelsesområde.

Man ser at selv om sktl § 10-45 har en stor betydning for flere områder innenfor skatteretten, finnes det også mange regler som på forskjellig vis vil gi bestemmelsen mindre gjennomslagskraft. Både de ulovfestede regler om gjennomskjæring og det alminnelige krav til armlengdeprising vil kunne medføre at bestemmelsen ikke gis den rekkevidde som man ellers kunne ha forventet. Reglene kommer inn og påvirker rettsvirkningene av bestemmelsen. Eksempelvis vil kravet til armlengdeprising innebære at inntekten til skattyter kan fastsettes ved skjønn, dersom vederlaget ved en disposisjon mellom selskap og deltaker bærer preg av interessefellesskap. Sktl § 10-45 bestemmer at disposisjoner mellom deltaker og selskap, i forhold til fastsettelse av henholdsvis alminnelig inntekt og personinntekt, skal anses foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Den konkrete fastsettelsen av denne inntekten vil således være betinget av at vederlaget ved en transaksjon mellom deltaker og selskap ikke er fastsatt på grunnlag av et slikt interessefellesskap.

Man ser at også reglene om skattefri omdannelse vil modifisere prinsippet i sktl § 10-45 om full realisasjon ved enhver overføring av eiendeler mellom deltaker og selskap. Gjennom disse reglene vil en omorganisering av personlig drevet næringsvirksomhet kunne foretas uten at realisasjonsbeskatning inntreffer. Omdannelsen skjer til skattemessige verdier slik at det ikke oppstår noen skatteplikt dersom det foreligger Eiermessig kontinuitet.

Selv om det finnes regler som på denne måten begrenser litt av sktl § 10-45 rekkevidde og betydning, har bestemmelsen hatt stor innvirkning på forskjellige områder innenfor norsk skatterett. Som avhandlingen viser vil bestemmelsen blandt annet ha betydning både for overføring og uttak av eiendeler, og for låneavtaler og leiekontrakter. Man kan således fastslå at sktl § 10-45 har en vesentlig betydning for fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt for deltakerne i deltakerlignede selskaper.

6.2 Skauge-utvalgets innstilling

Som nevnt var en målsetting med Skattereformen 1992 skattemessig nøytralitet ved valg av selskapsform. Skattebelastningen skulle ikke avhenge av foretakets organisasjonsform. Sktl § 10-45 har sørget for at en slik nøytralitet mellom selskapsformene har kommet nærmere sin målsetting.

Reglene om deltakerligning har vært blandt de mest stabile regelsett etter Skattereformen 1992. Skauge-utvalgets forslag til Aksjonærmodell med 28% skatt på utbytte utover et visst skjermingsfradrag for aksjonærer i aksjeselskaper har imidlertid medført at også reglene om deltakerlignede selskaper er nødt til å gjennomgå en forandring. Skauge-utvalget fastslår at dersom aksjonærmodellen skal innføres for aksjeselskaper, tilsier hensynet til skattemessig nøytralitet mellom ulike virksomhetsformer at det bør innføres en lignende form for uttaksbeskatning også for deltakerlignede selskaper og enmannsforetak, NOU 2003 pkt. 10.4.3. Dette altså for ikke å skape en lekkasje mot deltakerlignede selskaper. Dersom det var kun aksjeselskaper som hadde skatt på utbytte ville det ha lønnt seg å etablere et deltakerlignet selskap istedet. Blir Skauge-utvalgets aksjonærmodell vedtatt kan man altså forvente at reglene for deltakerlignede selskaper blir forandret. Skauge-utvalget hadde forskjellige skisser for hvordan denne nøytraliteten mellom selskapsformene skulle holdes ved like. Det knytter seg således mye spenning rundt hvilken av disse løsningene som det falles ned på i tilfelle Skauge-utvalget forslag blir vedtatt og forandringene dette medfører for deltakerlignede selskaper og beskatningen av deltakerne.

7 Litteraturliste

Bøker og artikler

Brudvik, Arthur J(2003). *Skatterett for næringsdrivende*.-26.utg.-Oslo, Cappelen, 2003

Gjems-Onstad, Ole(2003). *Norsk Bedriftsskatterett*.-6.utg.-Oslo, Gyldendal, 2003

Lignings-ABC (1999). s.206,208,411

Lignings-ABC (1994). s.785

Lignings.ABC (2001). s.665

Lignings-ABC (2002). s.234,272,684,1030-1037

Zimmer, Fredrik(2001). *Bedrift, Selskap og Skatt*.-3.utg.-Oslo, Universitetsforlaget, 2001

Forarbeider

Ot.prp.nr.17 (1992-93) “ Endringer i skattereglene for deltakere i sameie, ansvarlig selskap, kommandittselskap m.v.”

Ot.prp.nr.35 (1990-91) “ Skattereformen 1992”

Ot.prp.nr.19 (1994-95) “ Evaluering av deler av skattereformen”

NOU 2003:9 (Skauge-utvalgets innstilling)

Norske dommer

Rt 2001 s.1697

Rt 1996 s.369

Rt 1989 s.296

Rt.1998 s.1771

Rt 1971 s.264

Rt 2000 s.1865

Rt 2000 s.772

Dommer, uttalelser i skattesaker og skattespørsmål

Utv 1964 s.35

Utv 1993 s.490

Utv 1995 s.076

Utv 1996 s.170,817

Utv 1997 s.403,408,1078,1159

Utv 1998 s.1188,1492

Utv 1999 s.1045

Utv 2001 s.284

